



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané obchodní společnosti  
Internal Accounting in the Selected Business Company

Student: Kristýna Novotná  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student: **Kristýna Novotná**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané obchodní společnosti**  
**Internal Accounting in the Selected Business Company**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Teoretické vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví
  3. Specifika vnitropodnikového účetnictví
  4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.  
HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.  
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

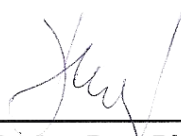
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



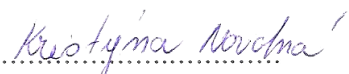
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1 a 2 jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 15. 7. 2016

  
.....  
Kristýna Novotná

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Teoretické vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví.....</b>	<b>7</b>
2.1	Vztah finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví.....	8
2.1.1	Finanční účetnictví .....	9
2.1.2	Manažerské účetnictví .....	10
2.1.3	Vnitropodnikové účetnictví .....	13
2.1.4	Nákladové účetnictví.....	14
2.2	Kalkulace.....	15
2.2.1	Předmět kalkulace.....	15
2.2.2	Kalkulační systém .....	15
2.2.3	Kalkulační vzorec .....	18
2.2.4	Kalkulační metody .....	19
2.3	Rozpočetnictví.....	23
2.3.1	Funkce rozpočtů .....	24
2.3.2	Formy rozpočtů .....	24
2.3.3	Kontrola plnění rozpočtů.....	26
<b>3</b>	<b>Specifika vnitropodnikového účetnictví.....</b>	<b>27</b>
3.1	Členění nákladů a výnosů .....	27
3.1.1	Náklady .....	27
3.1.2	Výnosy .....	32
3.2	Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava.....	32
3.2.1	Jednookruhová účetní soustava .....	33
3.2.2	Dvouokruhová účetní soustava .....	34
3.2.3	Kombinace využití jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy .....	35
3.3	Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení .....	35
3.4	Ekonomická struktura podniku .....	36
3.5	Vnitropodniková cena .....	39
3.5.1	Typy vnitropodnikových cen.....	40
<b>4</b>	<b>Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti.....</b>	<b>44</b>
4.1	Charakteristika společnosti .....	44
4.2	Krátkodobé a dlouhodobé cíle.....	45

4.3	Organizační struktura.....	46
4.4	Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti .....	46
4.5	Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti....	60
5	Závěr .....	61
	Seznam použité literatury .....	62
	Seznam zkratek .....	63
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Vnitropodnikové účetnictví se od svého vzniku neustále vyvíjí a mění. Dříve se účetnictví provádělo jednoduchým, ale časově náročným způsobem. V současnosti jsou na něj kladeny účetními jednotkami vyšší nároky než dříve a účetní záznamy jsou vedeny v elektronické podobě. Konat podstatná a správná rozhodnutí může podnik pouze za předpokladů, pokud bude mít k dispozici údaje o podniku jako celku, ale také i o jeho vnitřním prostředí.

Účetnictví nám podává informace, které využívá skupina uživatelů, které rozdělujeme na interní a externí. Interními uživateli jsou manažeři účetní jednotky, zatímco externími uživateli jsou například obchodní partneři, vlastníci nebo finanční úřad.

Tématem této bakalářské práce je Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané obchodní společnosti, jejímž cílem je vymezit vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, ale i rozpočty a zároveň určit, zda vedení vnitropodnikového účetnictví ve společnosti je vhodné, případně navrhnout změny v jeho vedení.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část práce je rozdělena do dvou kapitol. V první části je definováno teoretické vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví, vztahy mezi finančním, manažerským a vnitropodnikovým účetnictvím, ale také vymezení pojmů kalkulace a rozpočetnictví, zatímco v druhé teoretické části práce jsou definována specifika vnitropodnikového účetnictví, především stanovení nákladů a výnosů, vymezení pojmů jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy. Následně na teoretickou část navazuje praktická část, kde jsme využili teoretické poznatky a řešili vedení vnitropodnikového účetnictví ve společnosti TOMAR-TRANS s.r.o.

Cílem teoretické části je přiblížit problematiku finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví.

Dalším cílem je vymezení předmětu kalkulace, kalkulačního systému, vzorců a následně i metod, ale také vymezení pojmů rozpočtů, jejich funkce, formu a současně jejich kontrolu plnění.

Nejdůležitějším cílem teoretické části je vymezit náklady a výnosy, určit rozdíly mezi jednookruhovou a dvouokruhovou účetní soustavou, ale rovněž určit rozdíly mezi centralizací a decentralizací v odpovědnostním řízení.

Posledním cílem bakalářské práce, který se nachází v praktické části je analýza vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti a případné návrhy na jeho zlepšení.

Pro teoretickou část bakalářské práce je využita odborná literatura, která se zabývá

vnitropodnikovým účetnictvím, je uplatněna metoda teoretického vymezení základních pojmů, dále metoda popisu a syntézy. Pro praktickou část bakalářské práce jsme využili teoretické poznatky a byla využita metoda analýzy a syntézy ve vybrané obchodní společnosti TOMAR-TRANS s.r.o.

Vlastní názory, poznatky, připomínky a zhodnocení jsou v bakalářské práci psány kurzívou.



## 2 Teoretické vymezení manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví sleduje stav a pohyb veškerého majetku, závazků, kapitálu, dále pozoruje náklady, výnosy a zjišťuje skutečný výsledek hospodaření (dále jen „VH“). Účetnictví vedeme v českém jazyce a v českých peněžních jednotkách. Používáme soustavu účtů, na které provádíme záznamy podvojnými zápisy. Účetní záznamy zapisujeme do účetních knih, kterými jsou hlavní kniha, deník, knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů. Účetním obdobím se rozumí dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Účetnictví tvoří soustavu, jež je upravena zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., (dále jen „ZoÚ“), vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, rovněž Českými účetními standardy 001-024. Tento ZoÚ se vztahuje na všechny účetní jednotky (dále ÚJ), kterými jsou např.:

- právnické osoby (dále jen „PO“), které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční PO, které na území ČR podnikají,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby (dále jen „FO“), které podnikají a jsou zapsány do obchodního rejstříku (dále jen „OR“),
- ostatní FO, které podnikají a přesáhl jim obrát za minulý rok částku 25 mil. korun českých,
- ostatní FO, které účetnictví vedou dobrovolně atd. [8]

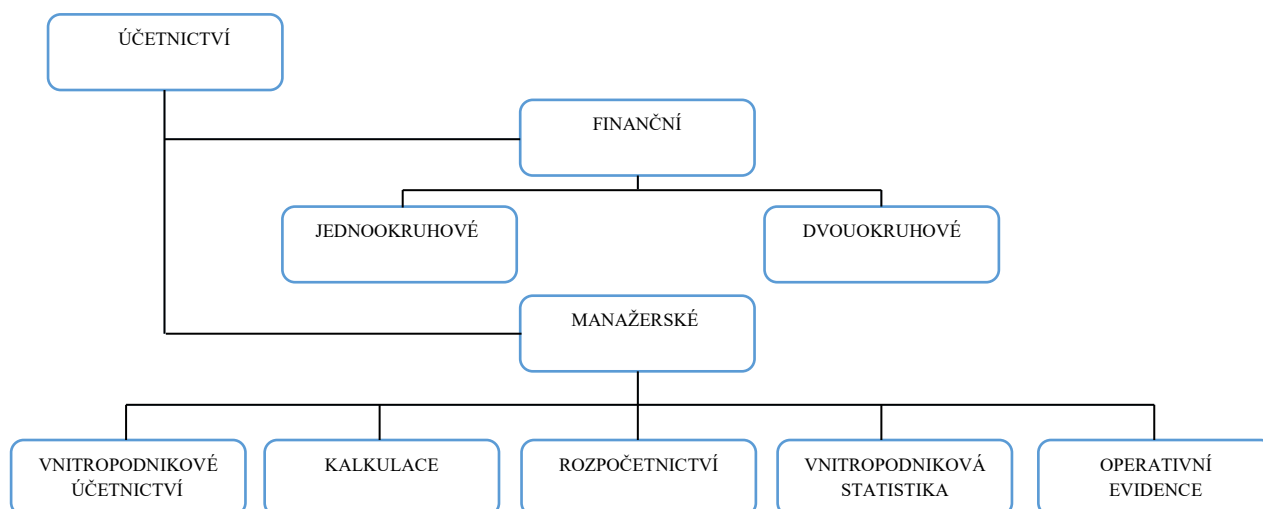
Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zaznamenat skutečnost a poskytnout informace uživatelům, aby se mohli správně rozhodnout. ÚJ musí uplatňovat při vedení účetnictví nadcházející účetní zásady:

- zásada ÚJ – rozumíme ji uzavřený celek, který vede účetnictví, za který je sestavována účetní závěrka,
- zásada nepřetržitého trvání ÚJ – ÚJ je povinná vést účetnictví od svého vzniku do svého zániku,
- zásada bilanční kontinuity – u této zásady konečné zůstatky v rozvaze navazují na počáteční stavy,
- zásada jednotné soustavy účetních záznamů – ÚJ vedou účetnictví jako celek,
- zásada aktuálního principu – předpis pro účtování nákladů a výnosů, se kterým časově a věcně souvisí,

- zásada opatrnosti – aktiva a výnosy nesmí být nadhodnocovány a současně náklady se nesmí podhodnocovat,
- zákaz kompenzace – pravidlo, kdy se musí náklady účtovat do nákladů a výnosy do výnosů. [8]

Dnešní účetnictví, jsme znázornili v následujícím schématu 2.1

**Schéma 2.1 – Účetní soustavy**



Zdroj: [8] – vlastní zpracování

## 2.1 Vztah finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Vztah finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví jsme zachytili v následující tabulce 2.1

**Tabulka 2.1 – Rozdíly mezi finančním, manažerským a vnitropodnikovým účetnictvím**

ÚČETNICTVÍ			
	FINANČNÍ	MANAŽERSKÉ	VNITROPODNIKOVÉ
<b>PŘEDMĚT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>stav a pohyb               <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ majetku,</li> <li>➤ závazků,</li> <li>➤ nákladů,</li> <li>➤ výnosů,</li> </ul> </li> <li>výsledek hospodaření.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>informace pro ekonomické řízení.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o stavu a změně stavu zásob,</li> <li>pro vyjádření aktivace vl. výkonů,</li> <li>pro cenění zásob.</li> </ul>
<b>UŽIVATELÉ</b>	externí	interní	Interní
<b>ORIENTACE</b>	na minulost	na budoucnost	na minulost
<b>CÍL</b>	na skutečnost	na účinnost	na hospodárnost
<b>DRUH ŘÍZENÍ</b>		taktické	operativní řízení
<b>KONTROLA</b>	vnější	vnitřní	
<b>CENY</b>	reálné	kalkulované	
<b>ÚPRAVA</b>	regulované	neregulované	Regulované

Zdroj: [6] – vlastní zpracování

## **Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím**

Manažerské účetnictví na rozdíl od finančního účetnictví je zaměřeno na informace, které jsou určené pro vnitřní řízení. Manažerské účetnictví dává přednost budoucímu období, zároveň se neřídí obecně uznávanými účetními zásady, ani principy. Manažerské účetnictví klade větší důraz na včasnost podávání informací než její formální stránku. V poslední řadě se na rozdíl od finančního účetnictví zaměřuje spíše na dílčí části podniku, než podnik jako takový. [7]

## **Shodné rysy finančního a manažerského účetnictví**

„Shodnost rysů finančního a manažerského účetnictví plyne zejména z toho, že obě složky podnikového účetnictví pracují s finančními (hodnotovými) údaji. I když sice manažerské účetnictví pracuje i s naturálními hodnotami (počet vyrobených výrobků, spotřeba materiálu vyjádřené v kg/1 ks výrobku apod.), vždy musí tyto naturální údaje převést na jejich finanční vyjádření,“ jak tvrdí Landa (2006, s. 329).

Nyní se v následující podkapitole 2.1.1 budeme zabývat finančním účetnictvím.

### **2.1.1 Finanční účetnictví**

Finanční účetnictví (dále jen „FÚ“) chápeme jako uspořádaný systém informací, který zobrazuje podnikatelský proces, který probíhá v rámci účetního období, kterým je dvanáct po sobě jdoucích měsíců. FÚ sleduje stav a pohyb majetku, závazků, nákladů, výnosů a zjišťuje celkový VH. Na rozdíl od manažerského účetnictví slouží pro externí uživatele, kterými jsou dodavatelé, statní orgány, veřejnost. Získané informace jsou spolehlivé a veřejně dostupné. Poskytuje informace o ÚJ jako celku. FÚ je regulováno právní legislativou, musí dodržovat ZoÚ a další zákonné normy jako jsou vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, ve znění pozdějších předpisů, České účetní standardy 001-024, daňové zákony a jiné právní normy. Základními účetními výkazy, jenž stanovuje ZoÚ jsou rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha. Cílem FÚ je věrně a poctivě zachytit ekonomickou skutečnost a poskytnout údaje uživatelům pro rozhodování. [3]

Mezi nejvýznamnější standardy FÚ z celosvětového pohledu patří: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS a IAS) a US GAAP tj. Americké všeobecně uznávané účetní zásady. [5]

### 2.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví (dále jen „MÚ“) poskytuje informace pro potřeby interních uživatelů (např. vlastníků) uvnitř podniku. Plní funkci stanovení úkolů pro budoucí období. MÚ se nemusí řídit legislativně upravenými předpisy pro vedení účetnictví, rovněž zaměřuje svou pozornost na části podniku spíše než na podnik jako celek. MÚ klade důraz na to, aby poskytována data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení. MÚ klade menší důraz na přesnost dat, ale za to má větší nároky na data nepeněžního, dokonce verbálního charakteru. Firma není povinná vést MÚ. [5]

Dílčí složky MÚ zahrnují:

- finanční účetnictví,
- nákladové (vnitropodnikové) účetnictví,
- kalkulační systém,
- rozpočetnictví,
- statistiku. [3]

Základní úkol MÚ, jenž je tvořen řadou dílčích úkolů, které jsou navzájem propojeny a navazují na sebe, a které můžeme rozčlenit do pěti základních kategorií, které plní úkoly MÚ:

- I. zjišťování skutečných jevů a informací,
- II. kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- III. příprava informací pro rozhodování a následně určení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů,
- IV. normované,
- V. analytické. [13]

Prvním a druhým bodem se zabývá také finanční účetnictví, kde jsou skutečné jevy zachycovány v účetních knihách, jsou prováděny finanční kontroly a analýzy pro externí uživatele. Zatímco třetí bod zahrnuje úlohy hlavně pro manažerské účetnictví. [1]

#### **Zjišťovací funkce**

Pro zjišťovací funkci MÚ jsou důležitá data pro podniková rozhodování. Patří sem vymezení nákladů a výkonů s ohledem na druh, rozsah a hodnotu. Zmíněné veličiny představují základ pro následnou analýzu a rozhodování. Stanovíme vlastní celkové náklady, náklady na skupinu výrobků a výrobek. Vytvoříme nabídkové ceny, dále plánujeme využití kapacity a následně určíme předpokládaný výsledek. [13]

## **Kontrolní funkce**

Kontrolou rozumíme neustálé srovnávání skutečných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity. Porovnávají se skutečné náklady s jejich dřívějším účetním obdobím. Jsou-li porovnány skutečné a běžné náklady, získáme tím informaci, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje nákladů. Porovnáme-li skutečné náklady s plánovanými, potom odchylka kromě možných výchozích chyb ukazuje, zda byly zohledněny skutečné náklady předpokládaného vývoje podnikání. [13]

## **Informační funkce**

MÚ se orientuje dle informačních potřeb řídicích pracovníků, jejichž cíle stanovují využití příslušného způsobu evidence. Kromě kontrolních informací jsou v čele, s ohledem na dosažení stanoveného plánu, stanoveny především otázky optimalizace hospodárnosti. [13]

## **Normované funkce**

Normované funkce se dělí na běžné hodnoty a plánované hodnoty. U stanovení běžných (normovaných) hodnot se uvádí pokus stanovit průměr na základě srovnávaných údajů probíhajícího účetního období. Naproti tomu pro stanovení plánovaných hodnot je nezbytné brát v úvahu historický vývoj běžných nákladů, ale také zahrnout prognózy budoucího vývoje. Poskytují značné množství informací, které mohou mít svůj význam v určení plánované hodnoty. [13]

## **Analytická funkce**

Analytická funkce je důležitá, mohou-li vzniknout odchylky. Kontrola a analýza nákladů jsou důležitým úkolem MÚ, jejich význam značně roste. [13]

Aby MÚ mohlo dobře fungovat, jsou vytvořeny předpoklady. Jedním z předpokladů je normování spotřeby ekonomických zdrojů a druhým následujícím předpokladem je tvorba ekonomické struktury podniku, jsou to důležité předpoklady MÚ. Tvorba norem spotřeby ekonomických zdrojů je důležitou podmínkou fungování MÚ, je to součást ustavičně probíhajícího procesu standardizace v podniku. Standardizací rozumíme systematický proces výběru, sjednocování a účelné stabilizace jednotlivých variant řešení, postupů, ale i vstupních prvků a jejich kombinací a dále výstupních prvků. Každá organizace má pravidla, která zjednodušují rozhodování v opakujících se situacích tím, že limitují nebo vylučují varianty řešení. Záměrem standardizace je zefektivnění procesu rozhodování, důsledkem standardizačního procesu je standard. Útvarem, odpovědným za stanovení norem spotřeby ekonomických zdrojů, je útvar technické přípravy výroby.

Normy spotřeby ekonomických zdrojů fungují při řízení výrobního nebo jiného procesu jako limit spotřeby ekonomických zdrojů, ale také jako nástroj kontroly spotřeby ekonomických zdrojů a v poslední řadě podklad pro sestavování předběžných kalkulací. [5]

### **Zásady MÚ**

Odlišnost od primárního daňového zaměření FÚ sleduje MÚ tyto důležité následující zásady.

- Zásada účelnosti – kde záleží pouze na účelnosti organizace, výjimkou jsou podstatné principy pro stanovení vlastních nákladů pro kalkulaci veřejných zakázek;
- Zásada hospodárnosti – existuje hranice tam, kde je zpochybňována hospodárnost případného přesného stanovení a zúčtování nákladů, stanovení musí být co nejpřesnější;
- Zásada kompletnosti – zmíněná zásada vede k určení a zúčtování kalkulačních nákladů;
- Zásada kontinuity – jestliže MÚ se vede dlouhodobě stejným způsobem, potom mohou být výsledky srovnány;
- Zásada periodického pozorování – je zásada, kdy účetní období je dokumentováno, analyzováno, kontrolováno a srovnáváno s předešlými roky;
- Zásada příčiny – poslední zásada, kdy se doplní, pokud náklady v kalkulaci nejsou připočteny dle příčiny nákladovému středisku a nositeli nákladů. [13]

V manažerském účetnictví je důležité pochopit rozdíly externích a interních uživatelů. Externí uživatelé mají přístup jen k výkazům finančního účetnictví a informacím zveřejňovaným ve výroční zprávě nebo účetní závěrce.

Externí uživatelé zastupují širokou řadu jednotlivců, zájmových skupin, obchodních partnerů, oprávněných kontrolních orgánů, kterými jsou např.:

- zaměstnanci podniku, kteří nemají zodpovědnost za řízení firmy, mají hlavní zájem o vývoj mezd, sociálního zajištění, kvalitu pracovních podmínek, včetně materiální vybavenosti, přístupu ke vzdělání a odbornému růstu,
- spolupracující podniky jako jsou dodavatelé, odběratelé, banky a finanční instituce,
- státní orgány jako jsou Česká národní banka, finanční úřad, správa sociálního zabezpečení, úřad práce, hygienická služba, inspekce životního prostředí aj.,
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst,

- široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity jako jsou např. v oblasti ochrany životní prostředí.

Naopak interní uživatelé mají rozhodovací pravomoci a nesou zodpovědnost za výsledky činnosti podniku. Interními uživateli jsou sami vlastníci, kteří vykonávají manažerské funkce a management na různých stupních podnikového a vnitropodnikového účetnictví. [2]

### 2.1.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví (dále jen „VPÚ“) vedeme za jednotlivé vnitropodnikové útvary, které samostatně hospodaří. Mají vlastní plán činnosti, rozpočet, evidenci a vytváří samostatný zúčtovací celek. Vytváří se ve výrobě, zásobování, odbytu, správě, dopravě a jině. [8]

Hlavním cílem VPÚ je:

- poskytnout údaje pro finanční účetnictví:
  - stav a změna zásob vytvořených vlastní činností,
  - vyjádření výše aktivace vlastních výkonů,
  - podklady pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností,
- podávat informace pro řízení nákladů a výnosů,
- poskytnout zprávy o nákladech vynaložených na jednotlivé výkony,
- zajistit kontrolu vzniku nákladů a hospodářského výsledku jednotlivých středisek. [8]

VPÚ vedeme různými způsoby. Mezi nejčastější formy patří: forma analytické evidence k finančnímu účetnictví, kde sledujeme náklady a výnosy dle hospodářských středisek na analytických účtech. Přesuny mezi středisky se uplatňují účtovou skupinou 59 pro vnitropodnikové náklady a účtovou skupinou 69 pro vnitropodnikové výnosy. Druhou formu vedeme v samotném účetním okruhu, tj. metoda, kde vedeme dva samostatné oddělené okruhy. Jeden pro finanční účetnictví, další pro VPÚ. Obě dvě oblasti pracují samostatně a jsou propojeny spojovacími účty, kterými jsou spojovací účet k zásobám pro převod zásob, spojovací účet k nákladům pro převod nákladů a spojovací účet k výnosům pro převod výnosů. Vnitropodniková oblast později používá samostatné účty účtových tříd 8. a 9. [8]

Jestliže v podniku disponují činnosti nebo útvary, jejichž služby využívají ostatní činnosti, procesy, anebo útvary v podniku, poté pro účtování nákladů a výnosů, jichž zmíněných služeb

hraje nezastupitelnou funkci vnitropodnikové účetnictví. Tyto služby nenesou přímo tržby, ale naopak se cena razantním způsobem promítá v nákladech, tudíž je jich hospodárné využívání zvláště nutné. [15]

Podrobněji se vnitropodnikovým účetnictvím budeme zabývat v kapitole 3.

#### **2.1.4 Nákladové účetnictví**

Při vzniku nákladového účetnictví mělo za úlohu poskytnout informace o skutečných jednicových, později úplných nákladech výkonů a dát možnost kalkulaci jejich prodejní ceny. Vedení nákladového účetnictví není upraveno žádnými předpisy, její organizace je zcela na podniku. Úkolem tohoto účetnictví je poskytnout podklady, které managementu podniku umožní analyzovat faktory, které vedly k příznivým či nepříznivým podnikovým výsledkům. Účetním obdobím nákladového účetnictví je jeden měsíc, i když automatizované zpracování dat umožňuje i častější vykazování v podstatě na požádání. Výhodou nákladového účetnictví je, že průběžné VH umožňují sledovat současnost a směřovat vývoj do budoucnosti. Aby nákladové účetnictví mohlo plnit své úkoly, dále je povinno respektovat vazby na organizaci, technologii a řízení výroby, členit zjišťovaná data podle požadavků managementu a v poslední řadě musí neustále využívat všechny nezbytné metodické prvky nákladového účetnictví.

Obsahem nákladového účetnictví je informační zachycení procesu, které se v podnicích odehrávají při změně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku.

Aby nákladové účetnictví mohlo dosáhnout svých stanovených cílů, musí využít následující kroky:

- stanovit, na jaký objem podnikových výkonů se budou skutečné náklady zachycovat a zjišťovat,
- zúčtování na stranu MD provozně-procesních účtů nákladového účetnictví podle výkonů a odpovědnostních útvarů, můžeme postupovat dvojím způsobem, tj. využít souhrnné, nebo rozdílové metody nákladového účetnictví,
- dohotovené výkony podniku se odvádějí do skladu hotových výrobků,
- upravit ocenění dohotovených výkonů vymezeného procesně-provozním účtem, má provizorní charakter, takže oprava se provádí sloučením rozdílu, který vznikl na straně MD provozně-procesního účtu výroby, s náklady na dohotovený výkon, zúčtovanými na straně Dal.



## **Formy nákladového účetnictví**

Nákladové účetnictví může být organizováno dvěma způsoby, a to jak jednookruhovou účetní soustavou, tak dvouokruhovou účetní soustavou a jejich vzájemnou kombinací. Jejich podrobné definice si vymežíme následně v kapitole 3. [5]

### **2.2 Kalkulace**

Jednou z nejdůležitějších podmínek, aby podnik fungoval, je jeho konkurenceschopnost, která souvisí s odbytem podniku. Kalkulace je činnost, při které stanovíme a zjišťujeme náklady na přesně stanovenou jednotku výkonu (kalkulační jednici).

#### **2.2.1 Předmět kalkulace**

Předmětem kalkulace rozumíme jeden nebo více druhů výkonů, pro které se sestavuje kalkulace nákladů. Vzniká nám:

- jediný druh výkonu, označujeme jako homogenní výrobu, např. elektrická energie, pára,
- více druhů výkonů vznikajících stejným technologickým procesem, které se liší tvarem, velikostí, hmotností, časovou náročností, nazýváme jí rovněž homogenní výrobou s více druhy výkonů,
- více druhů výkonu lišících se jakostí, materiálem, jedná se o heterogenní výrobu s více druhy výkonu.

Předmět kalkulace můžeme vymežit kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednicí rozumíme určitý výkon stanovený druhem, měrnou jednotkou, místem vzniku, zatímco kalkulačním množstvím rozumíme počet kalkulačních jednic, pro které se určují celkové náklady. [9]

Základním informačním nástrojem kalkulace jsou především:

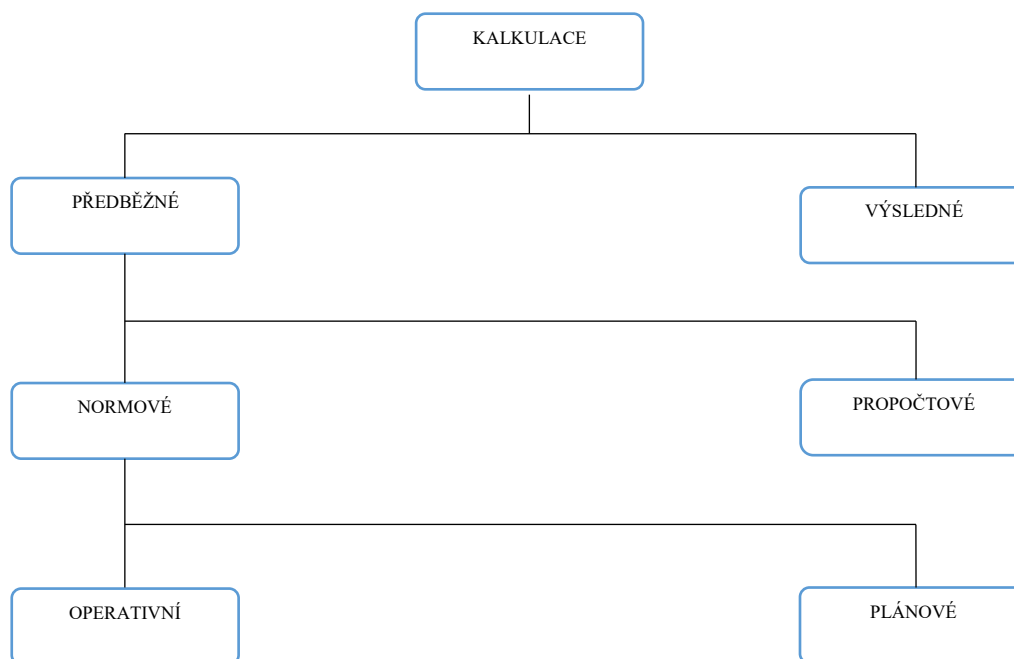
- znázorňují informační podklad pro vedení nákladů,
- slouží jako jádro pro plánování a kontrolu,
- představují důležitý podklad pro rozhodování,
- fungují jako podklad pro vymezení vnitropodnikových cen. [5]

#### **2.2.2 Kalkulační systém**

Kalkulační systém je soustava kalkulací v podniku a vazby, které mezi nimi vznikají. Nejdůležitějším úkolem kalkulačního systému je, aby kalkulace navazovaly mezi sebou.

Členění kalkulací zachytíme na následujícím schématu 2.2

**Schéma 2.2 - Členění kalkulací**



Zdroj: [5] – vlastní zpracování

### **Předběžná kalkulace**

Zmíněná kalkulace se sestavuje před provedením výkonu, kde se aplikují normy spotřeby operativní, plánované, popřípadě propočtové dle toho, jaký typ se této kalkulace zpracovává:

- Operativní kalkulace – vyjadřuje výši předem stanovených nákladů na kalkulační jednotici v technických, technologických a organizačních podmínkách určených pro zhotovení výkonu. Operativní kalkulace se vytváří pro období, kde by nemělo dojít ke změně technických, technologických ani organizačních podmínek. Operativní kalkulaci používáme při kontrole zajištěnosti ročního plánu, při stanovení nákladových úkolů, u změny norem, stejně tak u odchylek norem, ale i při hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů;
- Plánovaná kalkulace – představuje průměrné náklady u výrobku, práci nebo služby v období pro plánování. Plánovaná kalkulace vychází z plánových norem, které jsou úkolem ve spotřebě zdrojů pro útvary technické přípravy výroby i výrobní a ostatní výkonné útvary na plánovací období. Plánové normy jsou tvořeny pro jednicové a současně přímé náklady. Plánovaná kalkulace se používá pro sestavení plánu nákladů podniku v oblasti přímých na dané období;

- Propočtová kalkulace – tvoří se pro nové, inovované výrobky, kdy u výrobku nejsou podrobné podklady. Propočtová kalkulace je významným podkladem pro základní rozhodovací úlohy, v kterých je řešeno jak vyrábět nový výrobek. Využíváme ji pro řízení ekonomické účinnosti pro zisk nových výrobků rovněž jako podklad pro vytváření operativní a plánové kalkulace i pro ověření hospodárnosti nového nebo inovovaného výrobku. [9]

### **Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace se vytváří po dohotovení průměrně skutečných nákladů na kalkulační jednici za určité období. Pracuje jako nástroj kontroly pro všechny typy předběžných kalkulací. Výsledná kalkulace může mít dvojí povahu jak kalkulaci okamžikovou uspořádané v kusové nebo malosériové výrobě ihned po dokončení výroby. Druhým charakterem může být kalkulace intervalová, kterou srovnáváme plánované náklady. Výsledná kalkulace okamžikového charakteru je, jestliže jsou v ní zachyceny skutečné náklady na výrobek za kratší období, než je jeden měsíc. Tato zmíněná kalkulace bývá většinou zaměřena na zjištění jednicových nebo významných variabilních nákladů na výrobek. Vstupními údaji okamžikové kalkulace jsou záznamy operativní evidence o výrobě a skutečné ceny vstupů platné k datu jejich pořízení. Náklady této kalkulace nejsou přímo navázány na náklady evidované v účetnictví. Okamžikovou kalkulaci využíváme k operativnímu a rychlému hodnocení hospodárnosti vynakládaných nákladů a k řízení variabilních nákladů. Naopak o intervalovou výslednou kalkulaci se jedná, jestliže jsou v kalkulaci zachyceny náklady na výrobek za kalendářní období, ve kterém jsou náklady evidovány v účetnictví. Východiskem pro sestavení této kalkulace jsou náklady zachycené v účetnictví a údaje operativní evidence o výrobě. Intervalová výsledná kalkulace se nejčastěji používá k hodnocení skutečně dosažené hospodárnosti vynakládaných nákladů za kalendářní období, kde porovnáme s intervalovou plánovanou kalkulací popřípadě i operativní kalkulací, která platí v určitém kalendářním časovém období. Za vzniklé odchylky jsou odpovědní pracovníci útvarů hlavní činnosti. Intervalová výsledná kalkulace může také sloužit ke zjištění skutečného zisku popřípadě ztráty z prodeje daného výkonu tím, že od prodejní ceny daného výkonu jsou odečteny skutečné úplné vlastní náklady kalkulační jednice. Je tedy možné zjišťovat vývoj ziskovosti jednotlivých výkonů v časových intervalech, kde je výsledná kalkulace sestavována. [9]

### 2.2.3 Kalkulační vzorec

Každá ÚJ si zvolí kalkulační vzorec, který ve své firmě používá. Není nijak zvláštně určený žádnými pravidly. ÚJ může ho používat např. v této struktuře:

- I.    přímý materiál
- II.   přímé mzdy
- III.   ostatní přímé náklady
- IV.   výrobní režie  
      *vlastní náklady výroby*
- V.    správní režie  
      *vlastní náklady výkonu*
- VI.   odbytová režie  
      *úplné vlastní náklady výkonu*
- VII.   zisk (ztráta)  
      *prodejní cena [9]*

Vlastní náklady tvoří přímé náklady a výrobní režie, úplné náklady tvoří vlastní náklady s přičtením podílu společných režijních nákladů, kterými jsou zásobovací, odbytové a správní náklady. Vlastní náklady se využívají především při oceňování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků při jejich zobrazení ve finančním účetnictví, ale také při různých typech rozhodovacích úloh. Kdežto úplné vlastní náklady výkonu se užívají při řešení cenových rozhodovacích úloh a v dalších případech, kde se musí znát celkový objem nákladů připadajících na kalkulační jednici. [7]

Zobrazená struktura kalkulačního vzorce, se řadí mezi nejčastější typy tzv. typový kalkulační vzorec, podniky ho mohou dle své potřeby podrobněji doplňovat. Tento kalkulační vzorec může dobře vyhovovat pro požadavky předběžné i výsledné kalkulace, i pro tvorbu cen. Obsah položek v kalkulačním vzorci by měla vymezovat podniková směrnice. [4]

## 2.2.4 Kalkulační metody

Metodou kalkulace rozumíme způsob, jímž dosáhneme požadovaného cíle. Postup, kterým se stanoví předem rozpočtová výše nákladů (ve výsledné kalkulaci), následně se zjišťuje skutečná výše nákladů na daný podnikový výkon (kalkulační jednici). [5]

Základní metody tvorby kalkulace:

- I. v nesdružených výroбах
  - metoda kalkulace dělením,
  - metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly,
  - metoda kalkulace přírážkové,
  - metoda ABC,
- II. ve sdružených výroбах
  - metoda kalkulace odčítací,
  - metoda kalkulace rozčítací. [5]

### Metoda kalkulace dělením

Patří mezi nejjednodušší metody kalkulace, využívá se ve firmách se stejnorodou výrobou. Jde o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu, přičemž jednotlivé na sebe navazující výrobní operace tvoří jednotný, uzavřený technologický celek. (např. těžba v dolech).

Postup této metody při sestavování předběžné kalkulace je, že musíme stanovit jednicové a režijní náklady. Naproti tomu postup zmíněné metody kalkulace při sestavování výsledné kalkulace se všechny náklady projevují jako přímé, a tak jsou zjistitelné na kalkulační jednici. Z toho důvodu skutečné jednicové a režijní náklady za období zpracování kalkulace se vydělí skutečným počtem kalkulačních jednic neboli skutečným kalkulovaným množstvím. [9]

### Metoda kalkulace s poměrovými čísly

Považujeme ji za zvláštní metodu kalkulace dělením. Najdeme ji opět v homogenní výrobě s více druhy výkonů, kde jednotlivé výkony jsou tvořeny stejným technologickým procesem a liší se technickými parametry např. rozměrem, dobou trvání, hmotností, velikostí apod. V možnosti výroby více druhů výrobků se objevují náklady přímé, které jsou zjistitelné na kalkulační jednici, ale také náklady nepřímé, které nejsou zjistitelné na kalkulační jednici. Jestliže chceme zjistit přímé náklady na kalkulační jednici, je důležité, zda se sestavuje kalkulace předběžná nebo výsledná.

Co se týče sestavení předběžné kalkulace, se uplatňují normy spotřeby, buď

operativní, nebo plánové, podle toho, jaký druh předběžné kalkulace se zhotovuje.

V případě sestavení výsledné kalkulace se určí skutečná spotřeba jednotlivých nákladových druhů přímých nákladů dle jednotlivých kalkulačních jednic zejména z operativní evidence o výrobě, popřípadě z jiných dokladů, kde se může zjistit skutečná spotřeba materiálu dle jednotlivých výkonů. Tuto skutečnou spotřebu můžeme zjistit v peněžních jednotkách nebo v naturálních jednotkách, kterou poté musíme vynásobit skutečnou cenou.

Nejdůležitější záležitostí při tvorbě této kalkulace je zjištění a stanovení nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Vychází se z předpokladu, že difference nepřímých nákladů jednotlivých kalkulačních jednic nejsou způsobeny rozdíly v technologii nebo prováděných činnostech, ale jsou odvozeny z rozdílných parametrů jednotlivých výkonů. Platí také zásada, že výkon, který je náročnější na zpracování, tak jsou mu přiřazeny vyšší nepřímé náklady na jeho jednotku než výkonu, který je na zpracování méně pracný.

Jelikož tyto difference mezi výrobky jsou trvalé, tak je stálý i vzájemný poměr nepřímých nákladů mezi jednotlivými výrobky. [9]

### **Metoda přírážkové kalkulace**

Pokládáme ji za nejčastější metodu, protože podniky produkují nejvíce různorodé výkony. Tím se tedy zmíněná kalkulace používá v podnicích s heterogenní výrobou. Produkty jsou zpracovány různými postupy, kde se mění i poměr nákladů mezi výkony. V situaci s více druhy výkonů se vyskytují z kalkulačního hlediska náklady přímé, které jsou zjistitelné na kalkulační jednici, ale taky náklady nepřímé, které nemůžeme zjistit na kalkulační jednici. Náklady přímé zjistíme z operativních nebo plánovaných technickohospodářských norem a odpovídajících cen vstupů při tvorbě předběžných kalkulací nebo také z operativní evidence a skutečných cen vstupů při sestavení výsledné kalkulace. Naopak nepřímé náklady jsou společné a nedají se na jednotlivé kalkulační jednici stanovit v poměru množství výkonů. Metoda přírážkové kalkulace je kalkulace, která potřebuje rozvrhovou základnu a musí splňovat určitá kritéria. Nejdůležitějším požadavkem je, že rozvrhovou základnou musí být taková veličina, k níž jsou nepřímé náklady v příčinné souvislosti. Dalším požadavkem je, že by rozvrhová základna měla být dostatečně velká, aby malé výkyvy nezpůsobily nadměrné změny v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici. Následujícím nárokem by měl být poměr mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými náklady relativně stálý, tudíž by mezi nimi existovala proporcionalita. Posledním požadavkem by rozvrhová základna měla být jednoduchá, snadno zjistitelná a kontrolovatelná. Zdrojem údajů používaných jako rozvrhové základy mohou být normy spotřeby, operativní evidence o výrobě. Údaje musí být správné a jejich správnost musí být neustále ověřována. [9]

Druhy rozvrhových základů:

- Peněžní rozvrhová základna – je vyjádřena v hodnotových jednotkách, kde jsou nejčastěji aplikovány nákladové veličiny, jako je např. přímý materiál, přímé mzdy, přímé náklady, ale i výnosy, peněžní rozvrhové základy jsou snadno zjistitelné z norem a kalkulací, jejich velikost je ovlivněna cenovou úrovní vstupů, mezi nejčastěji peněžní rozvrhové základy patří položka přímé mzdy;
- Naturální rozvrhová základna – je vyjádřena v naturálních jednotkách, např. čas, hmotnost, délka, ale i plocha, jsou to v podstatě technologické parametry jednotlivých výkonů, se kterými jsou rozvrhovány nepřímé náklady v souvislosti, podkladem těchto informací jsou normy spotřeby jak operativního nebo plánového charakteru, tak i operativní evidence, tyto údaje musí být správné a kontrolovány. [9]

### **Metoda ABC**

Metoda ABC neboli metoda přiřazování nákladů podle aktivit. Tato metoda vychází z poznatku, že náklady na kalkulační jednotici není možné přičítat podle základů vyjadřující objem, ale že musíme tyto náklady rozvrhnout podle dílčích činností, a to je určení příčin vzniku nákladů. Nejdůležitějším významem této metody je úsilí o nalezení postupu, který nejlépe vyjádří vztah mezi výkonem a náklady. Důležitým podnětem vzniku této metody jsou podstatné změny, které se odehrávají v podnikatelském procesu, především:

- nárůst struktury realizovaných výkonů,
- narůstající požadavky na kvalitu poskytovaných výkonů,
- nezbytnost dodávat široký sortiment výkonů v kratších časových intervalech,
- zkrácení doby životnosti nabízených produktů,
- nutnost diverzifikace charakteru výkonů.

Výsledkem těchto faktorů dochází ke změnám ve struktuře nákladů, především se snižuje podíl přímých nákladů v relaci k režijním nákladům a roste podíl režijních nákladů nutných k zajištění pomocných, obslužných, informačních a kontrolních aktivit. [7]

### **Kalkulace ve sdružené výrobě**

Kalkulace ve sdružené výrobě vznikají z jedné stejnorodé suroviny dva i více výrobků, přitom podnik nemá vůbec žádnou, jen minimální možnost ovlivňovat vzájemný poměr množství druhů výkonů, produkovaných z dané suroviny. [4]

## **Metoda odčítací kalkulace**

Metoda odčítací kalkulace nachází použití ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní výrobek a několik vedlejších výrobků, které jsou jak co do množství, tak i co do hodnoty méně významné než hlavní výrobek. Přitom jde o výrobky, které vznikají ve stejném výrobním procesu současně s výrobkem hlavním, tudíž je nemožné zjistit samostatně náklady, které vznikají při jejich výrobě. Při kalkulaci odčítací metodou se postupuje tak, že všechny náklady na výrobu se přičtou hlavnímu výrobku a od nich se odečtou ceny vedlejších produktů, tyto ceny se považují za náklady vedlejších výrobků. Předmětem kalkulace je hlavní výrobek, zatímco náklady vedlejších výrobků se stanoví či zjišťují nepřímo pomocí některého ze způsobů ocenění. Za cenu se považuje výrobní cena, za niž podnik příslušný vedlejší produkt prodává. Ta se sníží o podíl správní nebo odbytovou režii, ale také o podíl zisku. [4]

## **Metoda rozčítací kalkulace**

Metoda rozčítací kalkulace se používá především ve sdružené výrobě, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, které lze všechny označit za hlavní. U zmíněné kalkulace jsou reálné tři způsoby alokace nákladů. První alokací nákladů je, že úhrnné náklady se rozdělí na jednotlivé sdružené výrobky podle průměrných nákladů na jednotku výroby, pomocí níž lze všechny sdružené výrobky měřit. Další alokací je, že úhrnné náklady se na jednotlivé sdružené výrobky rozdělí v poměru prodejních cen sdružených výrobků. Poslední alokací je, že úhrnné náklady se rozdělí na jednotlivé sdružené výrobky podle určitých fyzických jednotek, které jsou všem sdruženým výrobkům společné. [4]

Kalkulaci můžeme dále členit na kalkulaci úplných nákladů a kalkulaci neúplných nákladů.

## **Kalkulace úplných nákladů**

Kalkulace úplných nákladů (nebo se ji také říká kalkulace plných nákladů) obsahuje předběžné nebo skutečné úplné vlastní náklady při daném objemu výkonů. Význam této kalkulace je především založen za podmínek, že provedením jednotlivého výkonu jsou vyvolány fixní a variabilní náklady. Zmíněnou kalkulaci je vhodné využít jako informaci o struktuře veškerých nákladů na kalkulační jednotici při daném objemu výkonu. Dále ji využíváme pro kontrolu a řízení hospodárnosti podle výkonů, můžeme ji také použít při řešení rozhodovacích úloh s dlouhodobým účinkem, v poslední řadě ji také můžeme použít pro stanovení dlouhodobé spodní hranice ceny. [9]



## Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulací neúplných nákladů jsou dovedeny na kalkulační jednici pouze přímé nebo variabilní náklady. U této kalkulace jsou na kalkulační jednici přiřazeny všechny variabilní náklady. Podstata kalkulace variabilních nákladů je založena na předpokladu, že jednotlivý výkon vyvolává pouze variabilní náklady, fixní náklady jsou považovány za nedělitelný celek, kde fixní náklady jsou výsledkem celkové činnosti za určité časové období. Dalším předpokladem je, že nezpůsobuje-li jednotlivý výkon fixní náklady, pak nepřináší ani zisk, posledním předpokladem, ekonomický přínos při prodeji výrobku za konkrétní cenu je vyjádřen pomocí veličiny příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorby zisku, také označované jako marže. [9]

## 2.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictvím rozumíme kvantitativní (číselné) v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané realitě. Rozpočty vytváříme za určité období, vycházejí z propočtených a odhadovaných veličin, stanovují hodnotové ukazatele vyjádřené v penězích a vymezují určité úlohy, je zaměřené na budoucnost. Rozpočetnictví se zabývá se stavovými a tokovými veličinami. Stavové veličiny jsou dané určitým stavem k danému okamžiku, jejich změny jsou vyjadřovány změnou stavu. Mezi ně patří stálá aktiva, pracovní kapitál, dlouhodobý vlastní kapitál, dlouhodobý cizí kapitál a krátkodobý cizí kapitál. Význam těchto veličin roste zejména u rozpočtu sestavených na delší časové období. Zatímco tokové veličiny se v daném období mění, mezi ně řadíme náklady a výnosy, výdaje a příjmy a zisk. Tyhle rozpočty můžeme rozpočítat na různá časová období. Můžeme je rozdělit na krátkodobé a dlouhodobé rozpočty. [1]

Rozpočty se sestavují:

- pro stanovené období,
- pro konkrétní objem a strukturu činností,
- pro podnik jako celek,
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů,
- prodeje výkonů zákazníkovi. [2]

Podstatným úkolem rozpočtu je určovat množství hodnotových veličiny pro:

- danou dobu,
- určené objem a strukturu činnosti,
- podnik jako celek,
- předpokládaný vývoj základních měřítek podnikatelského procesu.

## **Cíle sestavení rozpočtu**

Pro sestavení krátkodobých rozpočtů, které jsou předmětem zájmu nákladového účetnictví, musíme řešit dva problémy:

- Sestavit podnikový rozpočet – je prostředkem realizace cílů podniku jako celku, pro sestavení taktického, podnikového rozpočtu se vychází z cílů strategických plánů a rozpočtů pro dané období a z podmínek podnikatelského procesu;
- Transformovat podnikový rozpočet, který je sestavený na úrovni podniku jako celku převést do rozpočtů samostatných středisek, tahle činnost se považuje většinou za pracnou. [2]

### **2.3.1 Funkce rozpočtů**

Z důvodu, aby rozpočet mohl správně stanovit své cíle v daném období, musí plnit funkci plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a činnost pro měření výkonnosti.

- Plánovací funkce – v první řadě určíme, zda bude probíhat plánování krátkodobých či dlouhodobých plánů a rozpočtů. Pomocí dlouhodobých rozpočtů se řeší podstatnější změny, jako jsou změny finálních výkonů, struktura zákazníků, změny vlastní tvorby výkonu atd. Naproti tomu u krátkodobých rozpočtů vytvořené na roční období vyžaduje rozpočet podrobnější zpracování;
- Koordinální funkce – prostřednictvím koordinační funkce je možné najít společné optimální řešení pro podnik jako celek. Kvalita rozpočtu závisí na komunikaci pracovníků a na jejich spolupráci;
- Motivační funkce – ovlivňuje a motivuje chování řídicích pracovníků k jejich činnosti v souladu se záměry podniku;
- Kontrolní funkce – porovnáváme vynaložené náklady s předem stanovenou výší. Zkontroluje činnost, za kterou jsou pracovníci odpovědní;
- Funkce měření výsledku činnosti střediska – zmíněná funkce navazuje na kontrolu rozpočtu. VH střediska, jeho ekonomická podoba a struktura podrobnějšího členění závisí na vymezení rozsahu pravomoci a odpovědnosti střediska. [2]

### **2.3.2 Formy rozpočtů**

Celková změna v cílech a obsahu systému plánů a rozpočtů se především projevuje v šíři typů, kterou můžeme u rozpočtů zvolit. Forma rozpočtů je dalším východiskem, které můžeme zvolit. Záleží na ÚJ, jaké provedení si zvolí. Rozlišujeme různé druhy rozpočtů. [6]

## **Rozpočty variantní a pevné**

Variantní rozpočty jsou rozpočty zpracované pro různé varianty budoucího vývoje a respektují závislost žádoucích kritérií na různé úrovni rozpočtovaných nezávislých proměnných (např. na objemu prodeje, využití kapacity nebo na počtu provedených aktivit). Jsou ještě stále vnímány spíše jako progresivní forma rozpočtování pouze režijních nákladů, a to především se vztahem využitím kapacity. Nyní se tento prvek objevuje i u jiných typů rozpočtů u operativních, taktických i strategických. Vedou k tomu tyto následující 3 příčiny. První příčinou je, že budoucí průběh podnikání je v tržních podmínkách stále těžší předvídat. Největším smyslem obvykle má objem a sortiment prodeje, který však může být značně nejistý. Dalším důvodem je, že budoucí průběh závislých veličin je vhodné usměrnit a hodnotit, až když je znám vývoj nezávisle proměnných. Tento závěr se týká např. vývoje variabilních nákladů, které jsou ovlivněny objemem aktivit, který je vyvolává. Posledním důvodem je, že techniku variantního rozpočtování významně usnadňuje automatizované zpracování dat. [6]

## **Rozpočty indexové k rozpočtování a rozpočty s nulovým základem**

Základem této metody rozpočtování s nulovým základem je v tom, že při sestavení rozpočtu nevychází z údajů o rozpočtované veličině v minulých obdobích, ale z přehledu činností, které daný útvar je nucen provádět v hodnoceném budoucím období. Tento zmíněný moment nepřímo nutí manažery, aby obhájili, jaké nutné aktivity bude útvar provádět a jaké jsou nutné náklady. Součástí procesu metody rozpočtování s nulovým základem je i ověřování potřebnosti určité úrovně poskytovaných výkonů. Aplikace tohoto postupu je výhodná především u útvarů zajišťující servisní činnosti a u útvarů, kde se objem aktivity výrazně mění v čase. Naopak existuje u těchto aktivit největší riziko nereálného stanovení úkolů pomocí tradičního indexního rozpočtování. Indexně stanovený rozpočet vždy vychází z dosažené skutečnosti minulých období nebo z rozpočtu tohoto období. Tato výchozí data se při stanovení rozpočtu na příští období upraví o procentní podíl, který bere v úvahu cenové změny a změnu rozpočtovaného objemu činnosti nebo aktivity. [6]

## **Klouzavé a časově omezené rozpočty**

Klouzavé rozpočty mají řadu výhod, dokážou zajistit návaznost mezi strategickými, taktickými a operativními rozpočty, omezení jednorázového přístupu k rozpočtům formou kampaně a naopak důraz na rozpočtování jako na nepřetržitý proces, skutečnost, že je stále k dispozici úloha na celé rozpočtové období. Především v poslední době je popis řadou ekonomických turbulencí, zdůrazňuje se však ještě jedna významná výhoda, že jsou racionálním kompromisem mezi nebezpečím, které plyne z toho, že se neaktualizují dříve

zpracované rozpočty na základě změn, ke kterým došlo ve společnosti a snahou přizpůsobit rozpočet, kdykoliv se v důsledku změn objeví pochybnosti o jeho splnění. [6]

### **Celkové a dílčí rozpočty**

Univerzitní vztahové veličiny se dostaly do povědomí odborné veřejnosti především díky metodě ABC, která se primárně zabývá otázkami reálné nákladové náročnosti prodávaných finálních výkonů. Tyto přístupy však mají velký obecný potenciál i ve zkvalitnění procesu rozpočtování veličiny spojených s prováděním aktivit a poté i činností a podnikového procesu. I když se tyto techniky s ohledem na jejich pracnost nejprve podrobují analýze, může jejich aplikace přinést efekt zejména u těch aktivit, jejichž vývoj je v indiferentním nebo dokonce nepřímém vztahu k objemu prováděných finálních výkonů. [6]

### **Limitní a indikativní rozpočty**

Limitní rozpočty jsou stanoveny jako nepřekročitelné úrovně stanovených veličin. Zmíněné rozpočty se používají u výdajů na reprezentaci, propagaci nebo v období tísně firmy. U Indikativních rozpočtů jejich výše je vázána na dosažení jiné veličiny. Indikativní rozpočet podává dotyčnému vedoucímu schopnost posoudit rozhodovací problém v souvislostech nákladů a přínosů a tím zmírnit nebezpečí např. úsporu nákladů. [6]

#### **2.3.3 Kontrola plnění rozpočtů**

Podstatou kontroly plnění rozpočtů je diagnóza příčin a odpovědnosti za vznik rozdílů mezi skutečnou a rozpočtovanou úrovní hodnocených veličin. S prodlužující se dobou je komplikovanější kvantifikace odchylek, nejdůležitější je její popis příčin a odpovědnost. Pro určení odchylek se veličiny porovnávají se třemi druhy rozpočtů: s absolutním rozpočtem, který nemá vztah k měřitelnému objemu aktivity, s rozpočtem lineárně přepočteným na skutečný objem, jenž je důležitý u hodnocených veličin záviselých s růstem nebo poklesem výkonu. Posledním druhem rozpočtu je variantní, který se uplatňuje u rozpočtových veličin ovlivněných vývojem podnikatelské činnosti. Základními modely odchylek, které můžeme kvantifikovat a analyzovat podle příčiny a odpovědnosti jsou především: kvalitativní odchylky, které vznikají rozdílem mezi rozpočtovou a skutečnou výší získané ceny, zatímco kvantitativní odchylky, vznikají opačně z rozdílu mezi rozpočtovou a skutečnou úrovní naturální spotřeby. Následujícím typem jsou sortimentní odchylky, vznikají rozdílem mezi směrným a skutečným sortimentem. Posledním druhem jsou odchylky z výtěžnosti a úspornosti vynakládaných ekonomických zdrojů. [6]

### 3 Specifika vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikového účetnictví poskytuje informace za jednotlivé složky podniku, které FÚ obvykle nepodává, proto je tedy musíme je rozlišit od účetních informací FÚ. VPÚ sleduje hospodaření podniku uvnitř ÚJ. VPÚ musí zajistit podklady pro FÚ o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, dále musí zajistit podklady pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a v poslední řadě musí zabezpečit pro ocenění zásob o ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. VPÚ se především zaměřuje na kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti a následné zjišťování jejich výnosů. Obzvláště se zaměřuje na kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony. Z pojetí zpracování účetních informací lze všeobecně charakterizovat dva základní způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví. Jednookruhové účetnictví tvoří soustava syntetických a analytických účtů FÚ. Jednookruhové účetnictví je vhodné pro malé a střední podniky. Dvouokruhové účetnictví je vhodné spíše pro velké podniky. Vedeme ho ve dvou okruzích, první slouží pro FÚ a druhý je určený pro evidenci vnitropodnikových nákladů a výnosů. Základem účinného řízení je znalost příčin vzniku a vývoje nákladů za pomoci detailního rozpoznání podnikatelské činnosti. Nezbytnou složkou VPÚ jsou vnitropodnikové ceny, jejich smyslem je všestranné využití. [2, 7]

#### 3.1 Členění nákladů a výnosů

Náklady a výnosy jsou významné dvě kategorie v účetnictví, které nám na základě porovnání zjišťují VH. Když od výnosů odečteme náklady, tím zjistíme VH, zda máme zisk či ztrátu. Cílem každé ÚJ je být dlouhodobě v zisku a maximalizovat ho. Ve směrné účtové osnově jsou náklady a výnosy zařazeny do 5. a 6. účtové třídy. [8]

##### 3.1.1 Náklady

Náklady se považují za prostředky vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Účtujeme je nejčastěji na vrub účtu, na levou stranu tzv. debetní. Výjimečně je účtujeme ve prospěch účtu na tzv. kreditní stranu. Podíváme-li se na ně z pohledu FÚ, jde o snížení vlastního kapitálu. Náklady představují spotřebu ekonomického zdroje, který je spojen s výdejem peněz. Náklady snižují ekonomický přínos, a to se nám promítne v úbytku aktiv nebo se nám vzniknou závazky. ÚJ náklady účtují výsledkově na nákladové účty. Zmíněné účty nemají počáteční stav (dále jen PS), jejich přírůstky se účtují na stranu má dáti (dále jen MD), obráceně úbytky se účtují na stranu dal (dále jen D). Konečný stav (dále jen

KS) se zjistí jako rozdíl obrátů strany MD a obrátů strany D. KS se obvykle vyskytuje na straně MD. Na konci účetního období KS přeúčtujeme předkontací 710/5xx na účet 710-Účet zisku

a ztráty. Náklady musí plnit několik účetních zásad. První zásadou je, že je musíme účtovat do období, se kterým věcně a časově souvisí. Dalším pravidlem je, že náhrady vynaložených nákladů, které vznikly v minulých účetních obdobích, se účtují do výnosů běžného účetního období. Poslední zásadou je, že náklady, které se týkají příštích období, musíme časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období. Ze zmíněných tří zásad plynou nadcházející dva základní účetní principy účtování nákladů, které musíme respektovat. Prvotním principem je věcná souvislost nákladů a výnosů. Jde o věcnou pravidelnost nákladů s výnosy. Zajistíme ve výsledovce, aby byly souměřitelně vykázány náklady a výnosy běžného účetního období. Druhým důležitým principem je časová souvislost nákladů, tzn., náklady se přiřazují k období, ke kterému se váží, bez ohledu kdy nastaly výdaje. Náklady ve směrné účtové osnově, zachycené v 5. účtové třídě jsou vymezeny těmito účtovými skupiny:

- 50-Spotřebované nákupy,
- 51-Služby,
- 52-Osobní náklady,
- 53-Daně a poplatky,
- 54-Jiné provozní náklady,
- 55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- 56-Finanční náklady,
- 57-Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti,
- 58-Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace,
- 59-Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. [8]

### **Členění nákladů**

Podmínka, aby řízení nákladů probíhalo účinně je jejich detailnější členění. Dělení jsou důležitá pro zvažování a řízení jak hospodárnosti a účinnosti tak i jejich faktorů, které je ovlivňují a to na úrovni podnikové a vnitropodnikové. [12]

Členíme je především:

- druhové,
- kalkulační,
- účelové,

- dle závislosti na objemu prováděných výkonů,
- z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu,
- dle zapojení do koloběhu. [12]

Můžeme je dále členit na externí a interní nebo na jednoduché a složené náklady. Externí náklady vznikají spotřebou nebo opotřebením výkonů jiných činitelů, zatímco interní náklady vznikají spotřebou popřípadě opotřebením výkonů vyrobených uvnitř podniku. Jednoduché náklady vznikají spotřebou výkonů jiných organizací. Zahrnují jeden druh nákladů, který se označuje jako prvotní. U složených nákladů jsou to druhotné náklady, které se sestavují z více jednoduchých nákladů, a můžeme je rozebírat dle samostatných skupin. [12]

### **Druhové členění**

Úkolem druhového členění je vystihnout ke konkrétnímu okamžiku prvky a činitele vstupující do systému. Co se týče tohoto členění, jsou jednotlivé náklady seskupeny do stejnorodých skupin, označené jako nákladové druhy. Ve firmě jsou zaznamenány náklady těchto podstatných druhů, jako jsou spotřeba materiálu vč. paliv a energie, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy nehmotného a hmotného majetku a finanční náklady. Dávají možnost spolehlivě sledovat spotřebu nákladů a plánovat je. Výhoda druhového členění je, že subjekty, které se zajímají o informace o nákladech firmy, mohou mít k použití jenom data např. z výroční zprávy, kde je uveden výkaz zisku a ztráty. Druhové členění můžeme uplatnit při kvantifikaci nákladů za dané období, při zpracování informačního podkladu a při rozpočtování nákladů. [9]

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti. První je, že druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Předmětem zachycení se stávají ihned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím. Druhou základní vlastností je, že jsou to náklady externí, vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů. Třetí vlastností je, že z hlediska možnosti jejich podrobného členění v podniku jsou jednodušší. Z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší části, z kterých jsou složeny. [6]

### **Kalkulační členění**

Věnuje se hodnocení ve spojitosti nákladů s konkrétním finálním nebo dílčím výkonem. Vztah může být přímý nebo nepřímý, tudíž náklady dělíme na přímé a nepřímé. Přímé náklady přesně vypočítáme na jednotlivý výkon na kalkulační jednici. Jedná se např. o přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, polotovary apod., kdežto nepřímé náklady nesouvisí přímo s konkrétním druhem výkonu. [12]

## Účelové členění

Účelové členění nákladů dle účelu, za kterým byly vynaloženy. Řadíme sem členění podle výkonu a podle jednotlivých a nevýrobních činností. Základem je přiřadit náklad podle vztahu k příslušnému technologickému procesu. Dělíme je na náklady technologické, které jsou vynaloženy na tvorbu výkonu. Druhou složkou jsou náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek daného procesu. [12]

Náklady technologické jejich příkladem může být spotřeba papíru, do skupiny nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění podmínek průběhu dané činnosti. Tyto náklady nazýváme náklady na obsluhu a řízení, jejich příkladem může být náklad na osvětlení tiskárny nebo plat mistra.

Do účelového členění nákladů zahrnujeme rovněž náklady jednicové a režijní. Jednicové náklady charakterizujeme jako část technologických nákladů, které jsou vyvolány vytvořením další definované jednotky výkonu související s konkrétní jednotkou výkonu. Příkladem jednicového nákladu je základní materiál, mzdy výrobních dělníků. Jednicové náklady se stanoví pomocí norem spotřeby. Norma je stanovením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou příčinně vyvolány konkrétně vymezenou jednotkou výkonu. Norma platí při daných technologických, technických a organizačních podmínkách. Vyjadřujeme ji v naturálních jednotkách na jednotku výkonu. Naopak režijní náklady jsou tvořeny částí technologických nákladů, která souvisí se zabezpečením vlastního technologického procesu a veškerými náklady na zajištění, obsluhu a řízení. Režijními náklady mohou být například náklady na pomocný materiál, ale také mzdy pomocných dělníků. Režijní náklady v podniku se člení dle funkce. V podnicích jsou analyzovány do výrobní, zásobovací, správní a odbytové režie. Do výrobní režie, která zahrnuje náklady na zajištění, obsluhu a řízení technologických nákladů v útvarech hlavní činnosti. V zásobovací režii jsou obsaženy náklady související s pořizováním, skladováním a výdejem materiálu. Do správní režie zahrnujeme náklady, které souvisí se správou, řízením a organizací podniku. Do poslední odbytové režie obsahující náklady spojené se skladováním výrobků, prodejní činností, expedicí a balením. [9]

## Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů vyjadřuje, jak se různé náklady chovají při změně objemu výroby nebo při změně využití kapacity. Odlišujeme na fixní a variabilní náklady. **Fixní náklady** jsou vyměřeny na určité období a na určitý rozsah v celkové výši. Mohou se změnit skokem. Stav může vzniknout například zvýšením odpisů, při nákupu nového stroje. Fixní náklady tvoří smíšené fixní náklady, které dále rozlišujeme. První složkou jsou volné fixní náklady, jedná se o část fixních nákladů, která



není při dané výrobní kapacitě naplněna objemem činností. Druhou složkou jsou využití fixní náklady, tvoří část fixních nákladů, která je při dané výrobní kapacitě skutečně využita pro určitý objem činností. Třetí složkou jsou neměnné fixní náklady, jejich celková výše se nemění. Předposlední složkou jsou fixní náklady měnící se skokem, představují jednorázové vklady ekonomických zdrojů, způsobují, že dojde k jednorázovému zvýšení celkových nákladů. Poslední složkou jsou smíšené fixní náklady, u kterých se nerozlišují fixní a variabilní složky. Jejich průběh může být lineární a nelineární. **Variabilní náklady** se mění v závislosti na objemu produkce. Hlavními položkami jsou spotřeba základního materiálu, mzdy, náklady na dopravu a jiné. Růst nákladů má všelijaký průběh, dle toho odlišujeme variabilní náklady na tři skupiny. První skupinou jsou proporcionální neboli lineární, které jsou závislé na změnách objemu výroby a úměrně se s objemem výroby mění. Všechny jsou jednicové a na jednotku výkonu jsou konstantní. Druhou skupinou jsou nadproporcionální tzv. progresivní náklady, jež v naprosté výši rostou rychleji, než objem provedených výkonů. Považujeme je za výjimečné, protože nejsou často používané. Poslední skupinou jsou podproporcionální neboli degresivní náklady. Ty rostou pomalu, než objem výkonů, jelikož vzrůstající objem výroby vyvolává pokles nákladů na jednotku výroby. [12]

### **Členění z hlediska změn v podmínkách nákladové procesy**

Náklady jsou ovlivněny jakoukoliv změnou například sortimentu, objemu výkonů, konstrukce, technologie, organizace. Každou změnou se naruší vztah mezi náklady a výkony, proto musíme rozpoznat, které náklady budou uskutečněnou možností ovlivněny, a které naopak nebudou. [12]

### **Členění nákladů dle zapojení do koloběhu**

Zmíněné členění slouží pro vykazování majetku a zjišťování VH. Dělíme je na náklady výkonu a náklady období. Náklady výkonu jsou náklady výrobní, nezbytné pro uskutečnění určitého výkonu. Označujeme je jako náklady nezanikající, mezitímco náklady období jsou náklady nevýrobní, nutné pro činnost podniku. Pravidelně se opakují v jednotlivých obdobích. [12]

### 3.1.2 Výnosy

Výnosy jsou peněžním ekvivalentem prodaných výkonů podniku. Výnosy zvyšují ÚJ zisk, jsou teda vlastním zdrojem krytí. Nejčastěji je zachycujeme ve prospěch účtu na tzv. kreditní stranu. Odečteme-li od výnosů náklady, zjistíme VH.

Výnosy ve směrné účtové osnově zachycujeme v 6. účtové třídě, jsou určeny těmito účtovými skupiny:

- 60-Tržby za vlastní výkony a zboží,
- 64-Jiné provozní výnosy,
- 66-Finanční výnosy,
- 69-Převodové účty. [8]

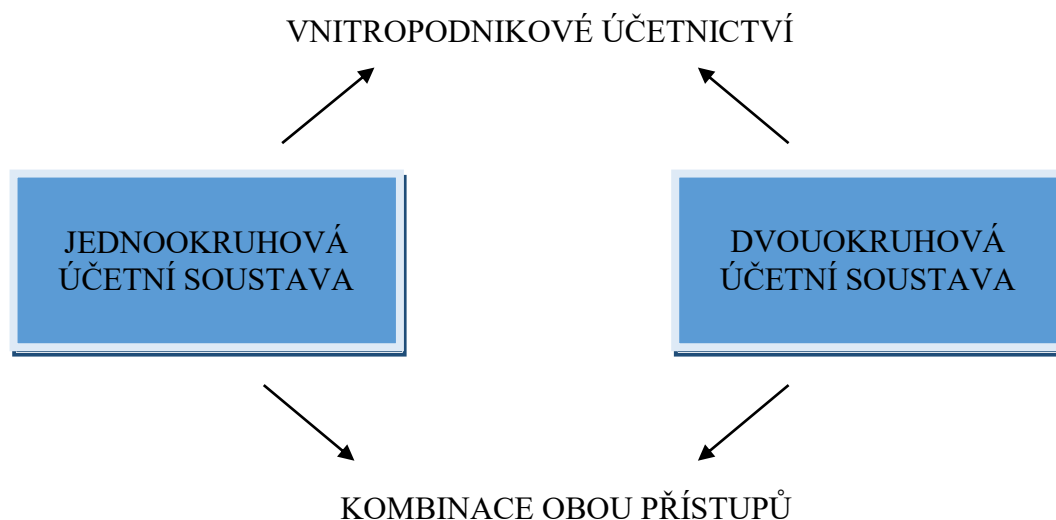
Za výnosy považujeme tržby, některé vnitropodnikové dodávky vnitropodnikových výkonů, dotace, příplatky i prémie. Výnosy ovlivňuje řada faktorů. Nejčastějšími jsou objem a kvalita realizovaných výkonů, cena za jednotku realizovaného výkonu, sortimentní skladba, různé přírážky a srážky. Oceňujeme je na úrovni tržních cen. [12]

### 3.2 Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava

Při tvorbě podnikových informačních systémů se vychází ze tří koncepčních přístupů k organizaci vztahu finančního a nákladového účetnictví, pro které se používá označení jednookruhová soustava, dvouokruhová soustava nebo kombinovaná soustava účetních informací. [6]

Na následujícím schématu 3.1 vidíme formy vnitropodnikového účetnictví:

**Schéma 3.1** – Formy vnitropodnikového účetnictví

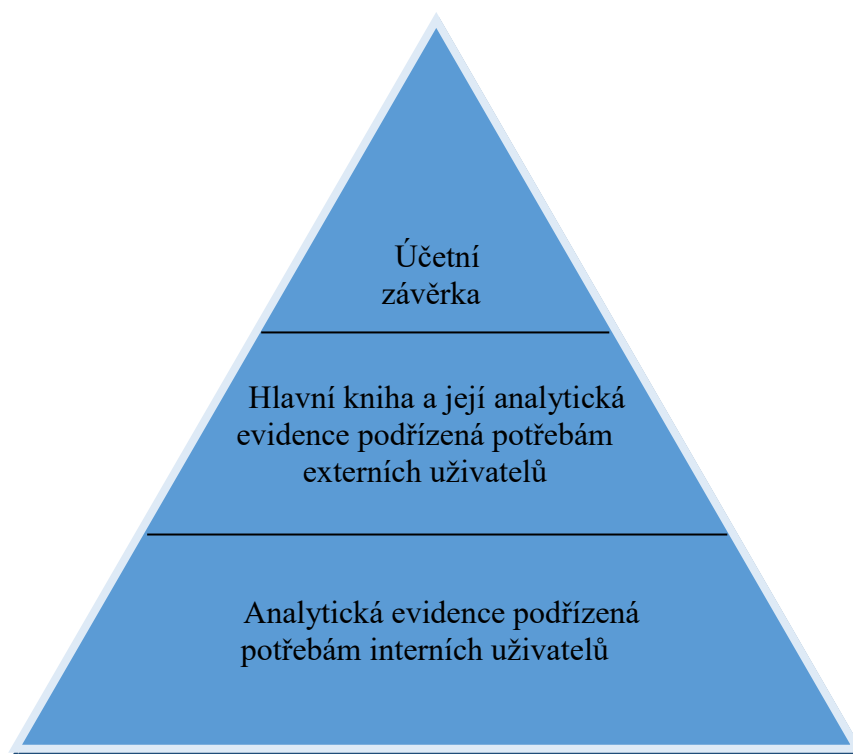


Zdroj: [6] – vlastní zpracování

### 3.2.1 Jednookruhová účetní soustava

Základní alternativou organizace účetnictví je vytvoření jednookruhové účetní organizace, která zajišťuje požadavky uživatelů finančního a nákladového účetnictví. Zachycení této organizace účetnictví je uvedeno na následujícím schématu 3.2

**Schéma 3.2** – Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Jednookruhová účetní soustava vyhovuje předpokladům, kdy se informační potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, nýbrž stupněm podrobnosti při jejich zobrazení. Je zpracovatelsky výhodnější, protože nepotřebuje vstupní údaje vyjadřovat dvojím způsobem. Zmíněná soustava je vytvořena na principu FÚ obohaceného tzv. spojovacími účty, kterými se vyjadřují vzájemné vztahy jednotlivých položek mezi útvary, středisky. [1]

Účty vnitropodnikových nákladů (59x) a výnosů (69x), které jsou zařazeny do převodových skupin, mají význam při zjišťování vnitropodnikových VH, ale nemají vliv na úroveň zisku ÚJ jako celku. Saldo musí být nulové, protože účty se nezahrnují do zisku ÚJ vykazovaného ve finančním účetnictví. Pro zúčtování a uznání výnosů ve prospěch předávajícího střediska, musí plnit následující předpoklady. Prvním předpokladem je, že výkon lze jasně vymezit, změřit a ocenit. Následujícím předpokladem je předem stanoven

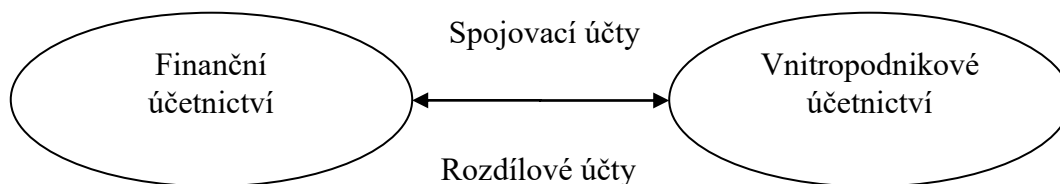
ocenění výkonu pro dané období a posledním předpokladem je odebírající útvar rozhoduje o kvalitě a množství. [6]

### 3.2.2 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava je tvořena dvěma okruhy. (viz schéma 3.3) Prvním okruhem je finanční účetnictví, které zahrnuje údaje o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a vlastním kapitálu, slouží pro externí uživatele účetních informací. Druhým okruhem je vnitropodnikové účetnictví, které podává informace o vztazích uvnitř ÚJ, jako např. údaje o stavu hotových a nedokončených výrobků, údaje pro běžnou kontrolu nákladů a údaje pro rozhodování krátkodobé a i dlouhodobé. [6]

Dvouokruhovou účetní soustavu vidíme následovně na schématu 3.3.

**Schéma 3.3** – Dvouokruhová účetní soustava



Zdroj: [6] – vlastní zpracování

Spojovací účty vyjadřují pohyby mezi oběma okruhy. Využívají se podrozvahové účty tř. 8 a 9, tř. 8 pro náklady a tř. 9 pro výnosy. Zaznamenávají účetní informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a vstupují do vnitropodnikového účetnictví. Pro zajištění kontroly správnosti a dodržování metodických složek v účetnictví se používají například tyto spojovací účty. [6]

- spojovací účet k nákladům, který slouží pro převod skutečných nákladů,
- spojovací účet k výnosům, který slouží pro převod skutečných výnosů,
- spojovací účet k zásobám, který slouží pro převod zůstatku nespotřebovaných zásob.

Účty rozdílů se používají k odlišení hospodářských transakcí ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví. Poskytují důležité informace o zaznamenaných rozdílech, které vznikly zobrazením skutečností v obou systémech. [6]

Existují však značné rozdíly v zaúčtování ve finančním a nákladovém účetnictví. Prvním rozdílem je, že ve FÚ jsou náklady účtovány dle druhů, zatímco v nákladovém účetnictví podle útvarů středisek. Následným rozdílem, že podíl nevýrobních středisek na výrobě není ve FÚ promítnut vůbec, v nákladovém účetnictví je zaúčtován jako výnos jednotlivých středisek a náklad je zaúčtován jako prodaná produkce jako celku.

Předposledním rozdílem je, že v nákladovém účetnictví je zahrnut do HV také podíl nevýrobních středisek. Zbývajícím rozdílem je, že HV dle nákladového účetnictví odpovídá skutečným nákladům a vynaloženým výkonům na vyrobenou produkci. [1]

### **3.2.3 Kombinace využití jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy**

Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy je vhodné kombinovat, protože tento přístup odráží vztah jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních účetních údajů. Tyhle přístupy kombinujeme, pokud se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistí, že jsou různorodé, že je nemůžeme zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, a tedy že oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení nebo ocenění aktiv a pasiv, je účelnější pro zobrazení reality v této oblasti zřídit dva okruhy účtů. Naopak je, že pokud z analýzy vyplyne, že požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu lze zajistit pouhou součtovou agregací podrobnějších informací nákladového účetnictví, bude informační vztah obou systémů v těchto oblastech výhodnější organizovat formou analytické evidence. [6]

### **3.3 Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení**

Centralizací se rozumí takový postup řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je soustředěna na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních řízení disponují pouze výkonnými funkcemi a jejich úkolem je splnění zadaných úkolů s omezenou možností autonomního rozhodování. Decentralizací chápeme proces přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně na podřízenou úroveň. Pro řízení se využívají takové nástroje řízení, které stanovují rámcové podmínky a pravidla a předpokládají uplatnění iniciativního přístupu řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Podřízené útvary disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. Pro centralizovaný přístup k řízení je charakteristické využívání direktivních metod řízení, které orientují střediska k přesnému, včasnému, kvalitnímu a hospodárnému splnění příkazu. U decentralizovaného přístupu k řízení je zaměření na přínos středisek k účinnému zhodnocení vynaložených zdrojů a k zajištění stabilní finanční pozice podniku. [6]

## **Faktory ovlivňující míru centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení**

- Předmět uspořádání – kde útvary s poměrně uzavřeným koloběhem většinou nesou zodpovědnost za výrobu celého výrobku, horizontální útvary jsou málo časté a při jejich řízení jsou vhodnější podmínky pro aplikaci decentralizovaného způsobu řízení;
- Technologické uspořádání – zde se každý útvar specializuje na určitý druh operace, kterou provádí na všech výrobcích, kde je potřeba příslušným způsobem zpracovat, výroba finálního výrobku bude pochopitelně vyžadovat značné množství horizontálních vazeb a především vrcholovou koordinaci jednotlivých činností, v těchto útvarech se proto používá více centralizovaného způsobu řízení. [6]

### **3.4 Ekonomická struktura podniku**

Ekonomická struktura podniku vychází z organizační struktury podniku. V rámci jednoho útvaru může být v ekonomické struktuře vytvořeno více odpovědnostních středisek nebo naopak může být několik středisek z organizační struktury sloučeno do jednoho střediska v ekonomické struktuře podniku. Ekonomická struktura doplňuje nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem jsou odpovědnostní střediska:

- nákladové středisko,
- výdajové středisko,
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko. [6]

#### **Nákladové středisko**

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, kde se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Jeho pracovníkům se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Kontrola těchto rozpočtů probíhá dvojím způsobem. První způsob je, že skutečné náklady se porovnají s předem stanovenými náklady, přepočtenými na skutečný výkon střediska. Tento postup je především obvyklý u středisek, jejichž aktivitu lze kvantifikovat. Při přepočtu nákladového úkolu na skutečný objem aktivit lze pak v zásadě postupovat opět dvojím způsobem. Prvním způsobem je, že předmětem přepočtu jsou pouze variabilní náklady, vztažené k jednotce měřitelné aktivity, fixní náklady jsou útvaru uznány v úrovni stanoveného limitu. Nákladový úkol je tedy útvaru dán jednak kalkulací jednicových

nákladů, která je přepočtena skutečným objemem výkonů, a ve formě tzv. variantního rozpočtu režijních nákladů. Tento způsob stanovení úkolu se využívá při řízení víceúrovňových nižších nákladových středisek, jejichž činnost je orientována na hospodárné plnění jednoznačně zadaných úkolů. Druhou složkou tohoto způsobu je, že předmětem přepočtu jsou veškeré náklady střediska. Nákladový úkol je tedy útvaru dán pro jednicové náklady stejně jako v předchozím případě a pro režijní náklady formou tzv. pevného rozpočtu, který je lineárně přepočten na skutečný objem aktivity. Tento způsob stanovení úkolu se používá především při řízení vyšších nákladových středisek, jejichž aktivitu je účelné orientovat i na větší objem výkonů, nebo dokonce na efektivní změny v sortimentu. [6]

### **Výdajové středisko**

Výdajové středisko má podobné charakteristiky podobné nákladovému středisku, jeho pracovníci jsou však odpovědní nikoliv za náklady související s běžným časovým obdobím, ale jsou odpovědní za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Tyhle výdaje pak nelze vztahovat k dosaženým výnosům stejného období nebo k přepočteným předem stanoveným nákladům. Pracovníci výdajových středisek jsou proto zpravidla zainteresováni. [6]

### **Výnosové středisko**

Výnosové středisko je určitou obdobou nákladového střediska, pouze pro oblast výnosů. Od nákladového střediska se především liší tím, že svou činností ovlivňuje především výši výnosů z prodeje. Vzhledem k tomu, že středisko zpravidla nemá pravomoc určovat ceny výrobků a zboží je jeho primární zájem orientován na maximální objem prodeje. Ve většině případů výnosové střediska neovlivňují ani výši pořizovací ceny, proto zpravidla není účelné je koncipovat jako zisková střediska. Většin výnosových středisek je z tohoto důvodu zároveň řízena i jako střediska nákladová. Zainteresovanost jejich pracovníků je především vázána jednak na růst výnosů z prodeje, jednak na úsporu ovlivnitelných, hlavně režijních nákladů. Příkladem výnosového střediska je např. podnikový útvar prodeje, ovlivňující výši výnosů způsobem jednání s odběrateli, prodejní oddělení obchodního domu a další. [6]

### **Ziskové středisko**

V ziskovém středisku pracovníci střediska odpovídají jak za náklady, tak i za výnosy, vynaložené ve vztahu k vnějšímu okolí podniku. Pracovníci střediska musí tak mít pravomoc ovládat činitele, které působí na náklady prodaných výkonů a výnosy z prodeje. Tito pracovníci naopak nemají pravomoci týkající se rozhodování o investicích. Zainteresovanost tohoto střediska se zpravidla váže na dodržení rozpočtovaného zisku. Rozpočet zisku musí být ve shodě s pravomocí a odpovědností pracovníků střediska. Na

vyšších úrovních řízení a ve spojení s decentralizovaným způsobem lze středisko zainteresovat na skutečné výši dosaženého zisku střediska. Takovým příkladem ziskového střediska může být prodejní závod výrobního podniku nebo obchodníci prodávající různé výrobky. [6]

### **Rentabilitní středisko**

Rentabilitní středisko nese odpovědnost za náklady a výnosy, ale také i za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu. Tato podmínka je splněna zejména u hierarchicky výše postavených výrobních i jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují především výši zásob, ale v případě středisek s uzavřeným reprodukčním cyklem, v jejichž pravomoci jsou i jednání s odběrateli a dodavateli i výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Zainteresovanost rentabilitních středisek se potom vztahuje k dosažené rentabilitě vázaného kapitálu, jehož velikost také ovlivňuje. Příkladem takového střediska je provoz zajišťující ucelenou část výrobního programu, střediska staveb ve stavebnictví místně odloučené divize zabývající se výrobou a prodejem oddělených, nekonkurujících si produktů podniku. [6]

### **Investiční středisko**

Investiční středisko má pravomoc rozhodovat o pořízení investic, ale pokud jsou tyto pravomoci delimitovány na nižší úrovně, než je vrcholové vedení podniku, může to vést především ke dvěma problémům. První potíží je, že současný vývoj v určité sféře podnikání neodpovídá budoucím trendům. Rozhodování o investičních cílech, vedené z úrovně a v zájmu této sféry podnikání, tak může konzervovat nežádoucí vývoj v oblastech, které nemají perspektivu. Druhý problém se týká, že zainteresovanost by měla být vázána k vloženým prostředkům, jejichž výši útvar ovlivňuje. Tento základní ukazatel ekonomické efektivnosti má ovšem přiměřenou vypovídací schopnost jen v delších intervalech. Naopak tomu je v krátkodobém horizontu, který je charakteristický pro běžné vnitropodnikové řízení, může být tento typ hmotné zainteresovanosti brzdou pro uskutečnění investic, především v době uskutečnění hmotných investic přijde období, kdy zisk klesá. Vložené prostředky, k nimž se rentabilita měří, se naopak zvyšují, takže dochází k dočasnému poklesu rentability. [6]



### 3.5 Vnitropodniková cena

Vnitropodnikové ceny jsou využívány hlavně v nákladovém účetnictví. Slouží jako nástroj odpovědnostního řízení, jehož hlavním cílem je koordinace vnitropodnikových vztahů, která vede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů. [6]

Vnitropodnikové ceny vznikly stejně jako kalkulace – rozvoji normování neboli standardizace spotřeby ekonomických zdrojů.

Vnitropodnikové ceny začaly sloužit pro:

- oceňování a měření výkonů středisek,
- k vymezení odpovědnosti za náklady mezi jednotlivými středisky,
- k měření hospodárnosti středisek,
- k motivaci pracovníků středisek,
- k měření a kvantifikace přínosu středisek k VH jako celku.

Vnitropodnikové ceny se v podnicích stanovují pro výkony středisek výrobních, správních a obslužných nebo pro odbytové výkony.

Druhy vnitropodnikových cen se používají pro zúčtování výnosů středisek.

- Pevná zúčtovací přírážka režie – je vyjádřena v procentech a používá se ve výrobních střediscích, kde výkon střediska se měří hodnotovými veličinami;
- Pevná zúčtovací sazba režie – je vyjádřena v korunách na jednotku výkonu střediska;
- Pevná zúčtovací částka režie – využívá se ve střediscích, jejich výkon není měřitelný a nesouvisí s finálním výkonem podniku;
- Pevná zúčtovací cena – je vnitropodniková cena a stanovuje se na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku;
- Pevná částka ve formě paušálu – používá se u středisek, kde je jejich výkonem pravidelně se opakující služba s různým rozsahem. [6]

Pro zúčtování výnosů na účtech výkonů se používají tyto vnitropodnikové ceny:

- operativní kalkulace – je vyhotovená k určitému dni,
- propočtová kalkulace – používá se při výrobě individuálních výkonů v malém rozsahu.

[5]

Funkce, které by měly vnitropodnikové ceny splnit:

- měly by motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím a způsobům chování, které účinné hlavně pro podnik jako celek,
- měly fungovat jako měřítko činnosti střediska,
- měly by odrážet i úroveň pravomoci a odpovědnostního střediska, jak ve vertikálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti, ale i v horizontálních kooperačních vazbách.

### 3.5.1 Typy vnitropodnikových cen

Mezi nejčastější typy v praxi se uvádějí tyto typy vnitropodnikových cen:

- vnitropodniková cena s připočtení ziskové přírážky,
  - vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny,
  - vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů,
  - vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů,
  - vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů,
  - vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky. [6]
- 
- **Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky** – tahle zisková vnitropodniková cena je vymezena na vyšší úrovni, než jsou předem stanovené náklady prováděných výkonů. Využívá se především pro ocenění finálních výkonů, které se zejména prodávají mimo podnik. Využití zmíněného typu vnitropodnikových cen odpovídá situacím, kdy má středisko pravomoc ovlivňovat objem a sortiment uskutečněných výkonů. Tato možnost je převážně propojena s pravomocí sjednávat stanovený termín a formu dodávek a zaručit vlastními silami zdroje k jejich realizaci. Používá se převážně u ziskových, rentabilních a investičních středisek jako např. u místně odloučených závodů s decentralizovaným způsobem řízení, u prodejních útvarů zaměřených na maximalizaci prodeje, u útvarů pomocných a obslužných činností, které významnou část své kapacity prodávají mimo podnik a podobně. Naopak nemá opodstatnění ve střediscích s užším rozsahem pravomoci a zodpovědnosti, jako je např. u výrobních útvarů, vykonávající svou funkci v podmínkách horizontální vnitropodnikové kooperace. Úsilí o navyšování výroby, k němuž tento typ vnitropodnikové ceny motivuje, by nejspíš vedla k nepotřebnému a neefektivnímu hromadění zásob v různých stadiích rozpracovanosti, a tedy i ke zvyšování nákladů na jejich skladování a financování, které by zmenšily efektivnost podniku jako takového; [6]

- **Tržní cena ve funkci vnitropodnikové ceny** – výhodou je, že tento typ umožňuje bezprostřední srovnání efektivnosti výkonů prováděných ve středisku a v konkurenčním okolí podniku. Při využití tohoto typu je potřeba mít ohled na některé podstatné důsledky, které aplikace tržní ceny způsobují. Může přivodit, že rozdíl mezi výnosy odvozenými z tržní ceny a ovlivnitelnými náklady není zcela v pravomoci hodnoceného útvaru. Takovým příkladem mohou být střediska dopravy, která v současné době nemohou vlastní vinou reflektovat cenovou úroveň vyjadřující podmínky těchto nových dopravců. Jiným příkladem je, že uplatnění této tržní ceny jako motivačního faktoru, který by měl útvar orientovat na lepší využití kapacity. Pravomoc útvaru je současně omezena nutností koordinovat svou činnost s potřebami ostatních útvarů. Příkladem může být znovu útvar dopravy, který může nevyužitou kapacitu prodávat externím odběratelům, rovněž je však povinen přednostně uspokojovat potřeby ostatních vnitřních útvarů. Tyhle zmíněné dva nesoulady můžeme vyřešit následujícími čtyřmi způsoby. Prvním způsobem je, že můžeme vazbou zainteresovat střediska na předem stanovené výsledky. Dalším způsobem je, že systémem vnitřních rozdělovacích procesů. Třetím způsobem zatížením nákladů střediska o část celopodnikové režie, kterou středisko čerpá. Poslední způsobem je úpravou tržní ceny o náklady, které útvaru objektivně nevznikají; [6]
- **Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů** – tento typ vnitropodnikové ceny, lze použít především jako nástroj orientace střediska na zvyšování objemu výkonů nebo také na efektivní změny sortimentu. Středisko, které má takto stanoveny výnosy a které vlastní zásluhou zvyšuje objem prováděných výkonů, uskutečňuje objemovou odchylku, vznikající lepší než stanoveným využitím kapacity svého zařízení. Podobného efektu pak také může útvar dosáhnout v situaci, že se orientuje na realizaci výkonu, jehož předem daný podíl režijních nákladů zajišťuje vyšší střediskový výnos než skutečné náklady, které výkon nárokuje. Zmíněná modifikace vnitropodnikové ceny se poměrně velmi častou používá v řízení nákladových středisek tzv. vyššího typu. Bohužel její určité aplikace přináší řadu problémů. Prvním z nich je, že úroveň vnitropodnikové ceny závisí na způsobu stanovení sazby fixní části režijních nákladů, které připadnou na jednotku výkonu. Nastane-li tak, je potřeba stanovit sazbu na výrobek, podřídít se této pragmatické úvaze, a nikoli snažit se co nejpřesněji zjišťovat vztah režijních nákladů k výkonu. Následujícím problémem je, že pokud se tento typ vnitropodnikové ceny využívá v řízení nákladových středisek, je potřeba jej zahrnout mezi ocenění, která se aplikují u středisek s širším rozsahem pravomoci a odpovědnosti. Útvary by měly ovlivňovat nejen skutečnou výši vynaložených nákladů, ale také objem provedených výkonů; [6]

- **Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů** – tuhle metodu lze uplatnit především u nákladových řízených středisek, která jsou řízena direktivními, naturálně vyjádřenými úkoly a jejich podnětem je účelně se orientovat na úsporné plnění těchto úkolů. Tento typ vnitropodnikové ceny dosáhne ocenění za podmínek, že se odděleně hodnotí hospodárnost střediska v oblasti jednicových a režijních nákladů. Nástrojem kontroly hospodárnosti jednicových nákladů se používá nejvíce operativní a základní kalkulace, která dává možnost hodnotit tyto náklady ve vztahu k počtu prováděných výkonů. Kontrola režijních nákladů je založena na uznání jejich předem stanovené výše, kterou je středisko schopno ovlivnit v určitém časovém úseku. Nástrojem těchto stanovených nákladů se používá rozpočet režijních nákladů; [6]
- **Vnitropodniková cena na bázi oportunitních nákladů** – u této metody se klade za význam především informace o mezních nákladech, pro dodávající středisko, které je možno vynaložit na zajištění dodatečných výkonů, aniž by vzrostly náklady finálních výkonů nad úroveň vyjadřující práh racionality. Dalším cílem u této vnitropodnikové ceny může být proniknutí žádoucí úrovně hodnotících kritérií do činnosti střediska. Takovým kritériem může být dosažení určité výnosnosti majetku, který byl středisku svěřen do správy; [6]
- **Vnitropodniková cena stanovená dohodou** – tento typ vnitropodnikové ceny na základě dohody mezi předávajícím a přebírajícím útvarem, které mají význam především v případech individuálně sjednávaných subdodávek, jejíž rentabilita je nadprůměrná. Z hlediska formy projednání tohoto typu vnitropodnikové ceny se rozeznávají tři situace. První je, že vnitropodnikovou cenu schvaluje podnikové vedení. Druhou situací je, že cena se odvozuje od tržní ceny. Poslední situací je, že vnitropodniková cena se stanoví dohodou mezi dodávajícím a odebírajícím střediskem. Podnikové vedení by zasahovalo v případě, pokud by nedošlo k dohodě. [6]

### **Vnitropodnikový VH**

Závislost na úrovni pravomoci a odpovědnosti konkrétního střediska může vnitropodnikový VH vystupovat ve dvou podstatných obsahových vymezeních. Jako první vymezení je, že v decentralizovaném přístupu k odpovědnostnímu řízení je především koncipován jako měřítko efektu se záměrem vyjádřit příspěvek střediska k celkovému zisku podniku. Tímto způsobem se vyjadřuje VH útvarů se značným podílem pravomoci a odpovědnosti, hlavně v ziskových, rentabilních a investičních střediscích. Naopak u druhého vymezení je, že při aplikaci centralizovaného přístupu se vnitropodnikový VH koncipuje především jako informační nástroj vyjadřující úroveň hospodárnosti a jakosti,

s jakou středisko splnilo stanovené úkoly. Tuto funkci prosazujeme zejména u nákladově řízených středisek s nižší pravomocí, u kterých převládá kázeň při plnění přesně zadaných úkolů a jejichž iniciativa se projevuje ve způsobu hospodaření s náklady, které to ovlivňují. Zmíněné obě vymezení jsou především projevem jedné ze dvou funkcí, kterou VH plní, jde o kritériální funkce, kde střediskový VH vystupuje jako jedno z měřítek výkonnosti, které dává možnost vyjádřit, jak úspěšné bylo středisko v části podnikatelského procesu, kterou svou činností ovlivňuje a za jejíž uskutečnění nese zodpovědnost. V navazující stimulační funkci lze vnitropodnikový VH využít jako základnu hmotné zainteresovanosti, která orientuje iniciativu útvarů k naplnění podnikových cílů. Smysl této funkce je velice odlišný v závislosti na míře pravomoci a odpovědnosti odpovědnostních středisek. U středisek s vysokou pravomocí a odpovědností je zainteresovanost na výši vnitropodnikového výsledku nejdůležitější, u zbylých útvarů bude významnost značně klesat. [6]

## 4 Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti

Společnost TOMAR-TRANS s.r.o. poskytla interní doklady za rok 2015. (Výroční zprávu, rozvahu, výkaz zisku a ztráty a dále přílohu, faktury), které si nepřeje zveřejňovat.

### 4.1 Charakteristika společnosti

Malá prosperující obchodní společnost TOMAR-TRANS s.r.o. zapsaná do Obchodního rejstříku 26. září 2014 je společnost s ručením omezeným podnikající v silniční nákladní dopravě v České republice se sídlem v Určicích s vloženým základním kapitálem 1 000 korun českých. Ve společnosti jsou zaměstnáni dva členové jednatele Tomáš Večeřa a jeho syn, a zároveň společník Jan Večeřa. Společnost pracuje pro společnost Cargo-Hortim se sídlem v Brně na Kšírové ulici, která poskytuje služby v oblasti přepravy zboží. Společnost TOMAR-TRANS s.r.o. rozváží zboží na Moravě a Slezsku do prodejen BILLA. Společnost BILLA s.r.o., kterou si obchodní společnost TOMAR-TRANS s.r.o. zvolila od svého založení, neboť nabídla výhodné smluvní podmínky. Společnost BILLA, spol. s r.o. je rakouská společnost, která je známá především svou kvalitou, zárukou, obzvláště čerstvostí, příjemným prostředím, kde vystupuje přívětivý personál, tudíž lidé zde chodí nakupovat, jsou zvyklí na standard, který BILLA nabízí. Společnost TOMAR-TRANS s.r.o. rozváží zboží do prodejen BILLA spol. s r.o. především do: [16]

- Moravskoslezského kraje (Ostrava, Orlová, Karviná, Český Těšín, Frýdlant nad Ostravicí, Frýdek-Místek, Havířov, Bruntál, Krnov, Opava, Hlučín),
- Olomouckého kraje (Hranice, Přerov, Olomouc, Prostějov, Litovel, Zábřeh na Moravě, Šumperk, Jeseník),
- Zlínského kraje (Rožnov pod Radhoštěm, Holešov, Zlín, Otrokovice, Uherské Hradiště),
- Jihomoravského kraje (Blansko, Brno, Znojmo, Mikulov, Břeclav, Veselí nad Moravou),
- kraje Vysočiny (Nové Město na Moravě, Velké Meziříčí, Třebíč, Moravské Budějovice),
- Pardubického kraje (Moravská Třebová). [16]

Hlavní ekonomickou činností jsou především služby, ale také výroba i obchod v silniční nákladní dopravě. Společnost rozváží různé výrobky od mouky po minerální vody. Společnost vlastní 3 silniční motorová vozidla. První nákladní vozidlo MAN o třech nápravách pořízené dne 8. září 2014 v částce 650 000 korun českých. V následujícím roce společnost pořídila silniční motorové vozidlo Opel Vivaro dne 8. července 2015 v hodnotě 800 000 korun českých, později během roku dne 28. října 2015 společnost pořídila nákladní vozidlo Mercedes Benz opět o třech nápravách v částce 350 000 korun českých. Celková

tonáž automobilů je 25 tun. Vozidla mají uzavřenou pojistku na havarijní pojištění u pojišťoven Allianz a Kooperativy. Mytí vozidel stejně tak parkovné se provádí ve společnosti Feico. [16]

#### **4.2 Krátkodobé a dlouhodobé cíle**

Podniky existují proto, aby vyráběly a prodávaly výrobky a poskytovaly služby zákazníkům. Ve společnosti TOMAR-TRANS s.r.o. je důležitým cílem jako každého podniku maximalizovat zisk. Určitá maximalizace zisku je spojena s rizikem, který ovlivňuje podnik. Ve zmíněné společnosti převažují dlouhodobé cíle nad krátkodobými, i když společnost není založena dlouho, nenachází se ve ztrátě, proto nemá skoro žádné krátkodobé cíle např. pokrytí ztráty. Společnost považuje za dlouhodobé cíle jak maximalizovat zisk, tak zároveň minimalizovat náklady na dopravu, a také se vždy snaží zdokonalit v rychlosti a kvalitě dodání zboží při nakládce i vykládce. Společnost se od svého vzniku snaží hlavně zabránit dopravním nehodám, tím, že zaměstnanci navštěvují školení BOZP, tím zabraňuje možnosti vzniku rizika na silnici při jízdě. Dalším dlouhodobým cílem je, že společnost se snaží plánovat cesty tak, aby zaměstnanci nebyli vystaveni vysokému pracovnímu vytížení. V poslední řadě se společnost ustavičně snaží zdokonalit organizaci mezi sebou, tak aby vše probíhalo hladce, rychle a bez problému. Společnost se snaží, nějakým způsobem zohlednit požadavky zákazníků na přepravu zboží, aby mohla organizovat jejich pohyb a využití v čase, stanovit cenu, která uhradí náklady vyvolané provozem nákladní dopravy. Naopak za ty krátkodobé cíle pokládá odlišit se od konkurence jak v cenách za dopravu, tak v krátké době dodání zboží do prodejen BILLA.

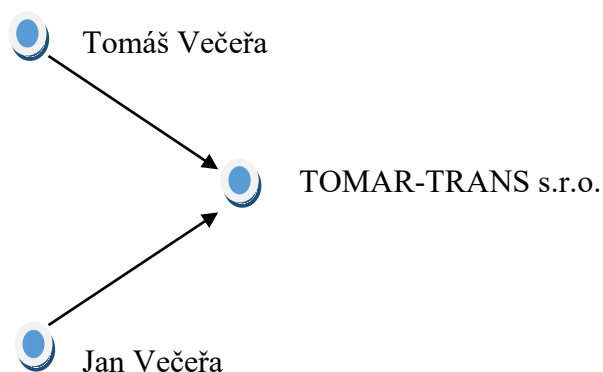
Společnost se nyní usilovně snaží vytvořit nové pracovní místo pro nového pracovníka společnosti, tím, že bere více zakázek a zaměstnanci nebudou schopni zvládnout pracovní tempo rozvozu zboží. Společnost by chtěla na letošní letní sezónu do kabin vozidel pořídit klimatizaci, lepší design a komfort kabiny (např. lepší sedačky) stejně tak společnost usiluje o snížení hluku i vibrací v kabině, ale také o lepší osvětlení jak v kabině, tak v dálkových světlech pro lepší vidění v nočních hodinách.

*Společnost TOMAR-TRANS s.r.o. si dobře zvolila své krátkodobé i dlouhodobé cíle.*

### 4.3 Organizační struktura

V současné době při řízení dvou zaměstnanců je organizační struktura ve společnosti poněkud jednoduchá viz schéma 4.1

**Schéma 4.1** – vztah ve společnosti mezi společníky



Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

### 4.4 Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti

Účetnictví společnosti TOMAR-TRANS s.r.o. se řídí ZoÚ, vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Českými účetními standardy 001-024. ÚJ je měsíčním plátcem DPH, vede účetnictví v plném rozsahu a účetní závěrka nepodléhá auditu. Účetním obdobím je kalendářní rok. V roce 2015 byla ÚJ v zisku. Hlavní část zisku byla použita na ztrátu minulého roku 2014, poněvadž podnik byl na začátku svého vzniku a nákupem vozidla ve ztrátě, kterou v následujícím roce překvapivě dohnal. Podstatná část zisku byla v roce 2015 použita na nákup dvou nových automobilů, přičemž motorové vozidlo Opel Vivaro byl pořízen na leasing. Zbýlá část zisku byla použita na splátky dlouhodobých bankovních úvěrů a na nákup drobného hmotného majetku např. nového počítače, tiskárny a nákupu kancelářské židle do kanceláře.

Společnost účtuje dle vlastního účtového rozvrhu, který si vytvořila na základě směrné účtové osnovy. Z důvodu podrobnějšího členění nákladů a výnosů si společnost svůj účtový rozvrh upravila o analytické účty dle jednotlivých hospodářských středisek. Společnost se rozhodla pro kombinovanou účetní soustavu vedení vnitropodnikového účetnictví. Při tomto způsobu se sledují náklady a výnosy podle vnitropodnikových útvarů a to především účtů nákladů a výnosů v 5 a 6 účtové třídy a na konci účetního období využívá 8 a 9 účtovou třídu.

Společnost od svého vzniku do dnes používá pro účtování účetní software Money S3,



který patří mezi nejrozšířenější účetní programy v České republice i na Slovensku. Práce v něm je efektivní a rychlá, velmi snadno se ovládá, splňuje veškeré požadavky pro potřeby ÚJ, nabízí nadstandardní služby, proto je tak často využíváný. V účetním programu si ÚJ eviduje např. sklad, knihu jízd, veškerý svůj majetek, mzdy, operace spojené s fakturací, vytváří daňové přiznání k DPH atd. Používání tohoto programu nese jedinou nevýhodu, že při doplnění o moduly pro off-line sehrávání dat jednak nevidíme data ihned, a jednak může docházet ke kolizím k přepisu dat. Ve zmíněném programu společnost účtuje náklady a výnosy na jednotlivá střediska.

Společnost účtuje na jednotlivá střediska. Ke konci roku převádí jednotlivé účty na účty 8xx a 9xx, které nesmí vykazovat nulový zůstatek. Účtování funguje k zachycení hospodaření společnosti na jednotlivých střediscích: [16]

### **Středisko 510 – náklady v Moravskoslezském kraji**

V tomhle středisku se evidují náklady spojené s dopravou zboží do prodejen BILLA v Moravskoslezském kraji. Všechny náklady spojené s dopravou si ÚJ zaznamenává samostatně podle jednotlivých měst na analytických účtech

- 510001 – Ostrava,
- 510002 – Orlová,
- 510003 – Karviná,
- 510004 – Český Těšín,
- 510005 – Frýdlant nad Ostravicí,
- 510006 – Frýdek Místek,
- 510007 – Havířov,
- 510008 – Bruntál,
- 510009 – Krnov,
- 510010 – Opava,
- 510011 – Hlučín.

### **Středisko 610 – výnosy v Moravskoslezském kraji**

V tomhle středisku se evidují výnosy spojené s dopravou zboží do prodejen BILLA v Moravskoslezském kraji. Výnosy tržby za služby, si ÚJ rovněž jako náklady zaznamenává jednotlivě podle konkrétních měst na analytických účtech:

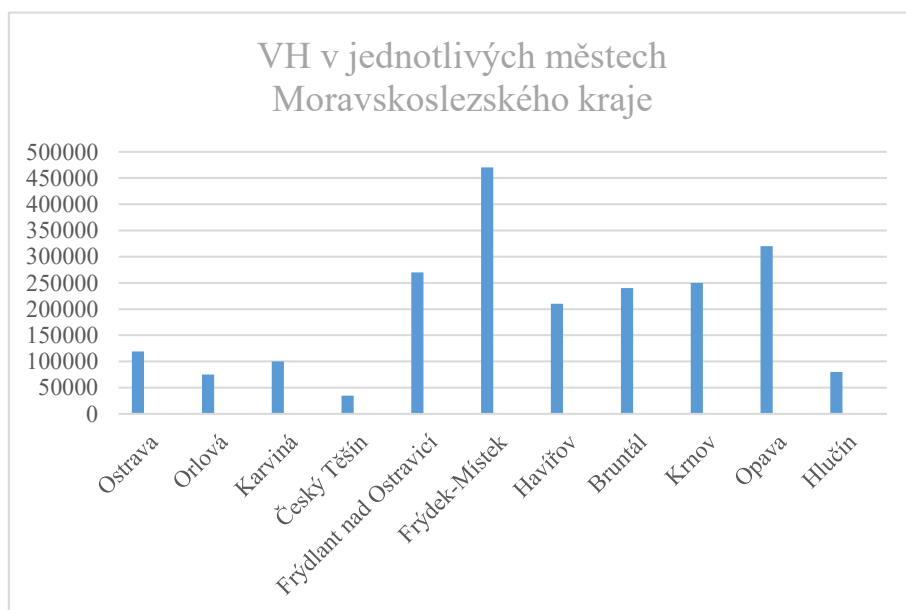
- 610001 – Ostrava,
- 610002 – Orlová,

- 610003 – Karviná,
- 610004 – Český Těšín,
- 610005 – Frýdlant nad Ostravicí,
- 610006 – Frýdek Místek,
- 610007 – Havířov,
- 610008 – Bruntál,
- 610009 – Krnov,
- 610010 – Opava,
- 610011 – Hlučín.

*Společnosti bychom pochválili za dobře zvolený číselník, který je přehledně vypracovaný. Pro dobrou a rychlou orientaci si společnost zvolila párové účty.*

VH v jednotlivých městech vidíme následovně na grafu 4.2, kde jednotlivá střediska (města) znázorňují jak ÚJ hospodařila v rámci přepravy zboží do Moravskoslezského kraje. V roce 2015 nejvyšší zisk realizovala z dopravy z Frýdku-Místku.

**Graf 4.2** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci Moravskoslezského kraje



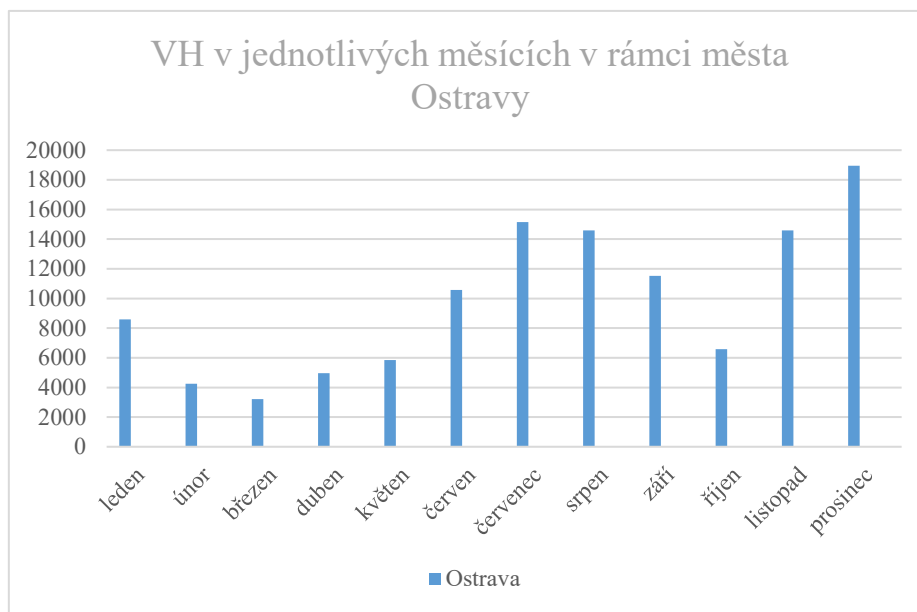
Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Z grafu 4.2 je jasně zřetelné, že přeprava zboží se nejčastěji vyplatí do Frýdku-Místku, neboť jsou zde dvě pobočky BILLA, tím pádem není doprava tak vysoce nákladná, stejně tak se vyplatí přepravovat zboží do Opavy, i když je to delší vzdálenost od sídla společnosti TOMAR-TRANS s.r.o., tak společnost účtuje dle svého ceníku, kde má stanovenou*

sazbu 5 korun českých za 1 kilometr. Naopak se společnosti nevyplácí distribuovat zboží do Ostravy, i když ze zmíněných měst rozlohou největší a zároveň nejpočetnější v počtu obyvatel, tak se to nevyplácí společnosti z důvodu velkého počtu nákupních středisek, kde převládají jiné obchodní řetězce.

Na následujícím grafu 4.3 vidíme VH za jednotlivé měsíce v rámci města Ostravy.

**Graf 4.3** – Výsledek hospodaření za jednotlivé měsíce v roce 2015 v rámci města Ostravy



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

Graf 4.3 nám ukazuje vývoj zisku při přepravě zboží do Ostravy. Na první pohled je z grafu 4.3 jasně zřetelné, že nejvyšší zisk dosahovala ÚJ v letních měsících, neboť vysoké teploty a letní prázdniny nutí lidi spotřebovávat větší množství zboží, než na které jsou zvyklí. To stejné platí v období zimních měsíců, kdy ÚJ přepravuje větší část zboží, neboť se blíží Vánoce. Naopak tomu je na začátcích nového roku, kdy lidé přechází do krize a kupují značnou část menšího množství zboží.

#### **Středisko 520 – náklady v Olomouckém kraji**

Stejně jako v Moravskoslezském kraji si ÚJ vytváří podrobnější členění nákladů za dopravu do prodejen BILLA na jednotlivá střediska.

- 520001 – Hranice,
- 520002 – Přerov,
- 520003 – Olomouc,
- 520004 – Prostějov,

- 520005 – Litovel,
- 520006 – Zábřeh na Moravě,
- 520007 – Šumperk,
- 520008 – Jeseník.

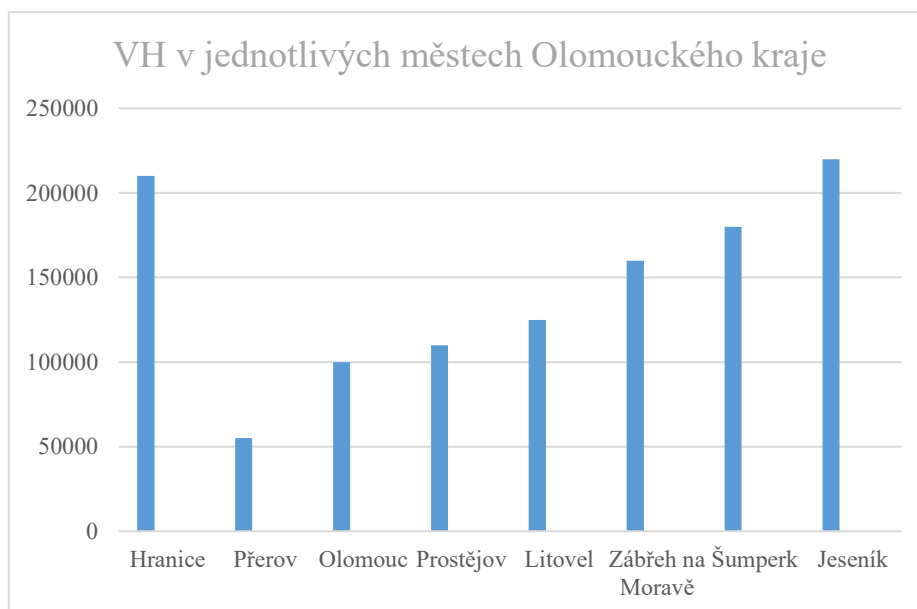
### **Středisko 620 – výnosy v Olomouckém kraji**

Výnosy za služby v Olomouckém kraji jsou podrobeny analytické evidenci do jednotlivých středisek stejně jako náklady v Olomouckém kraji.

- 620001 – Hranice,
- 620002 – Přerov,
- 620003 – Olomouc,
- 620004 – Prostějov,
- 620005 – Litovel,
- 620006 – Zábřeh na Moravě,
- 620007 – Šumperk,
- 620008 – Jeseník.

Na následujícím grafu 4.4 vidíme VH za rok 2015 v rámci Olomouckého kraje

**Graf 4.4** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci Olomouckého kraje



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Na grafu 4.4 vidíme, že nejvyšší zisk společnost získává z dovozu zboží do Hranic a do Jeseníku, neboť se v těchto městech nevyskytují jiné velké obchodní řetězce. Naopak tomu je v Přerově, který plyne ÚJ z přepravy zboží nižší zisk, protože v Přerově při své malé rozloze se nachází dvě prodejny TESCO. V Prostějově vyplývá ÚJ nižší zisk, než by společnost chtěla, protože lidé v Prostějově preferují nákupy v obchodních řetězcích TESCO a KAUF LAND. Jediná výhoda zřízení této společnosti v tomhle městě je, že jedna prodejna BILLA se nachází přímo na městě a druhá se nachází na nejfrekventovanějším sídlišti v tomhle městě.*

### **Středisko 530 – náklady ve Zlínském kraji**

Ve Zlínském kraji probíhá analytická evidence nákladů za dopravu rovněž jako v Moravskoslezském i Olomouckém kraji

- 530001 – Rožnov pod Radhoštěm,
- 530002 – Holešov,
- 530003 – Zlín,
- 530004 – Otrokovice,
- 530005 – Uherské Hradiště.

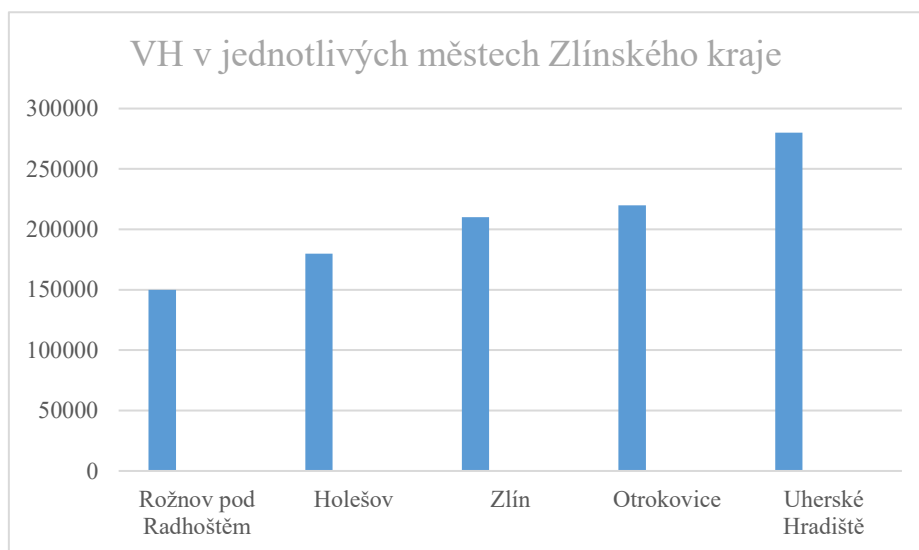
### **Středisko 630 – výnosy ve Zlínském kraji**

Výnosy za služby ve Zlínském kraji se člení stejně jako výnosy v Moravskoslezském i Olomouckém kraji.

- 630001 – Rožnov pod Radhoštěm,
- 630002 – Holešov,
- 630003 – Zlín,
- 630004 – Otrokovice,
- 630005 – Uherské Hradiště.

Na následujícím grafu 4.5 vidíme VH v jednotlivých městech v rámci Zlínského kraje

**Graf 4.5** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci Zlínského kraje



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Účetní jednotce, při rozvozu zboží do různých měst vznikají náklady, ale i výnosy. Na grafu 4.5 jasně vidíme, že nejvyšší zisk plyne ÚJ z rozvozu zboží do Uherského Hradiště z důvodu vysokého počtu obyvatel. Naopak v Rožnově pod Radhoštěm při nízkém počtu obyvatel necelých 17 000, kde lidé jsou zvyklí zejména na večerky, plyne ÚJ pochopitelně nižší zisk než v Uherském Hradišti.*

#### **Středisko 540 – náklady v Jihomoravském kraji**

Náklady za dopravu v Jihomoravském kraji si ÚJ také podrobněji člení dle analytických účtů, které si sama vytvořila.

- 540001 – Blansko,
- 540002 – Brno,
- 540003 – Znojmo,
- 540004 – Mikulov,
- 540005 – Břeclav,
- 540006 – Veselí nad Moravou.

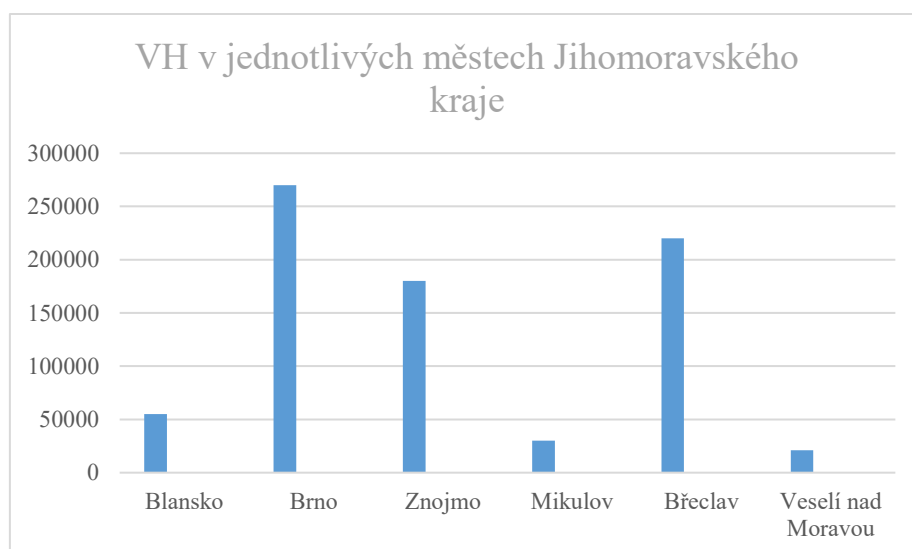
## Středisko 640 – výnosy v Jihomoravském kraji

Stejně jako v předešlých krajích Moravy a Slezska společnost si podrobně člení výnosy za služby v Jihomoravském kraji.

- 640001 – Blansko,
- 640002 – Brno,
- 640003 – Znojmo,
- 640004 – Mikulov,
- 640005 – Břeclav,
- 640006 – Veselí nad Moravou.

Na následujícím grafu 4.6 vidíme VH v jednotlivých městech v rámci Jihomoravského kraje

**Graf 4.6** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci Jihomoravského kraje



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Na grafu 4.6 je jasně zřetelné, že ÚJ se vyplatí rozvážet zboží do Brna, neboť ji přináší nejvyšší zisk a není pro ni ztrátová, především díky svému vysokému počtu obyvatel a preferencí občanů nakupovat výrobky ve společnosti BILLA. Pro společnost není žádné město ztrátové, ani v jiných krajích, tudíž neuvažuje o zrušení rozvozu zboží do žádného z měst, i když v Jihomoravském kraji vyplývá nízký zisk v Mikulově, neboť při svém velmi nízkém počtu obyvatel se zde nachází prodejna TESCO, zároveň ÚJ vyplývá velmi nízký zisk z přepravy zboží do Veselí nad Moravou, protože zde najdeme jiné prodejny.*

### **Středisko 550 – náklady v kraji Vysočina**

Společnost rozváží v kraji Vysočina pouze do těchto měst, protože zbytek měst spadá do Čech a ne do Moravy, rovněž si ÚJ tvoří u nákladů analytiku jednotlivých účtů.

- 550001 – Nové město na Moravě,
- 550002 – Velké Meziříčí,
- 550003 – Třebíč,
- 550004 – Moravské Budějovice.

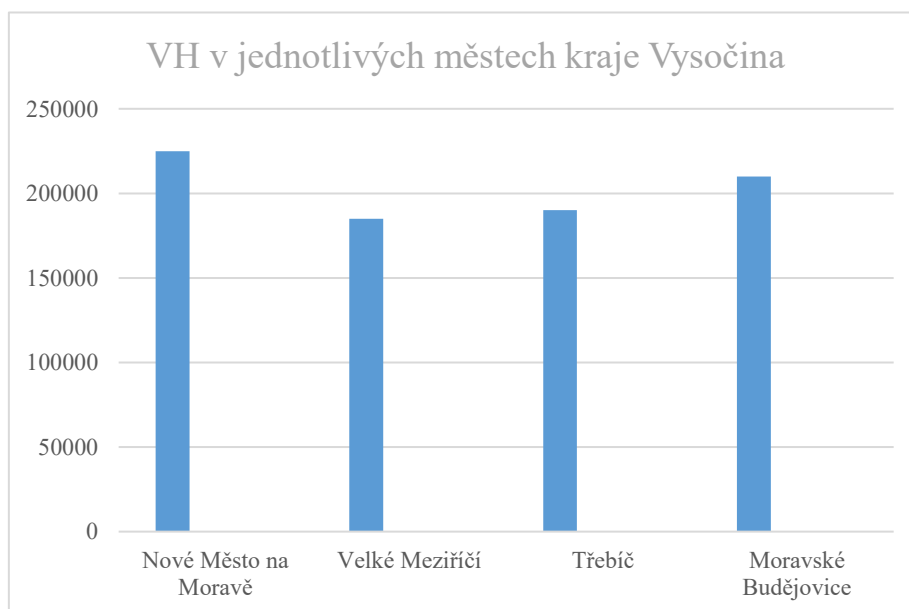
### **Středisko 650 – výnosy v kraji Vysočina**

Stejně tak u výnosů za služby platí, že společnosti vzniknou výnosy u měst, kam převáží zboží, také vede analytiku jednotlivých účtů.

- 650001 – Nové Město na Moravě,
- 650002 – Velké Meziříčí,
- 650003 – Třebíč,
- 650004 – Moravské Budějovice.

Na následujícím grafu 4.7 vidíme VH v jednotlivých městech v rámci kraje Vysočina

**Graf 4.7** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci kraje Vysočina



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování



*Na grafu 4.7 vidíme, že ÚJ plynou vysoké tržby z rozvozu zboží, protože Nově Město na Moravě, stejně tak Velké Meziříčí a Moravské Budějovice jsou velmi malá města, a tak pro obyvatelstvo nejsou vybudovány jiné prodejny, nemají tak velký výběr jako v jiných městech.*

#### **Středisko 560 – náklady v Pardubickém kraji**

I v Pardubickém kraji většina měst spadá do Čech, proto ÚJ má pouze náklady za dopravu z Moravské Třebové a výjimečně ze Žamberku.

- 560001 – Moravská Třebová,
- 560002 – Žamberk.

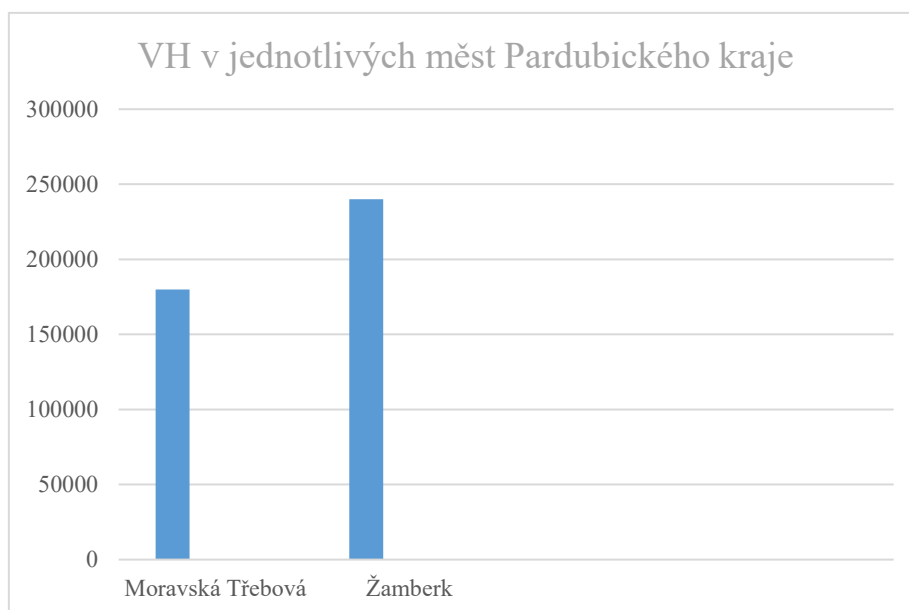
#### **Středisko 660 – výnosy v Pardubickém kraji**

Stejně tak jí plynou tržby za přepravu zboží do Moravské Třebové a Žamberku.

- 660001 – Moravská Třebová,
- 660002 – Žamberk.

Na následujícím grafu 4.8 vidíme VH v rámci Pardubického kraje

**Graf 4.8** – Výsledky hospodaření za rok 2015 v rámci Pardubického kraje

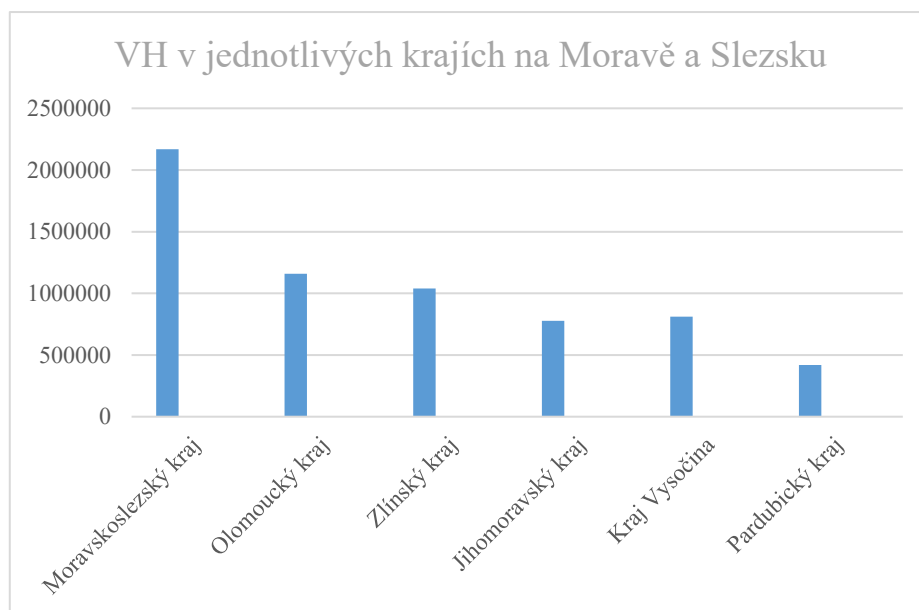


Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Na grafu 4.8 vidíme, že ÚJ v Pardubickém kraji rozváží zboží pouze do Moravské Třebové a výjimečně do Žamberka, neboť zbytek měst zasahuje do Čech. V Pardubickém kraji je přeprava zboží poměrně zisková, protože občané v těchto poměrně malých městech jako je Žamberk jsou zvyklí na večerky a drobné supermarkety jako je Penny Market.*

Srovnání VH v jednotlivých krajích na Moravě a Slezsku viz graf 4.9

**Graf 4.9** – Porovnání VH v jednotlivých krajích na Moravě a Slezsku



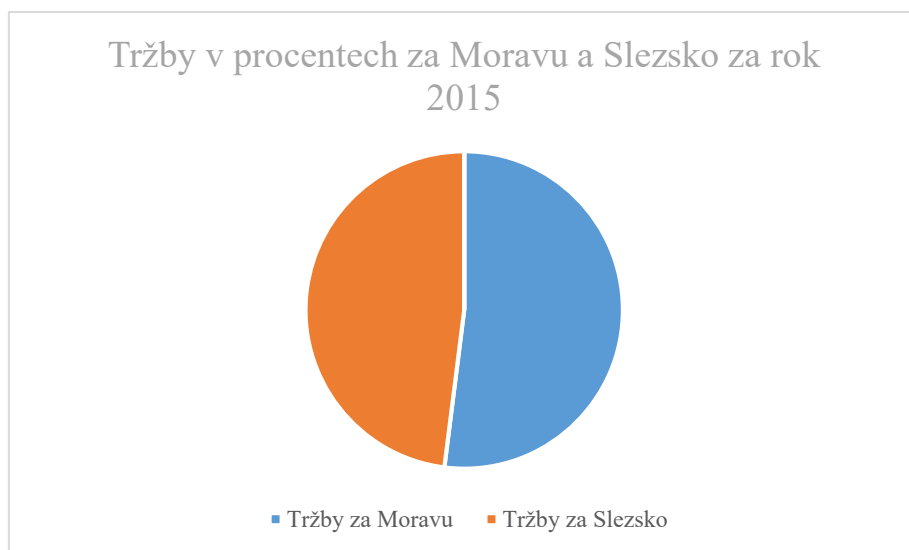
Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Na grafu 4.9 jasně vidíme, že největšího VH dosahuje Moravskoslezský kraj, z důvodu vysoké přepravy do Frýdku-Místku a vysokého počtu měst pro rozvoz zboží. Následujícím krajem, který je pro ÚJ ziskově výhodné je Olomoucký kraj. Naopak nejmenšího zisku dosahuje ÚJ přináší Pardubický kraj z důvodu rozvozu zboží do malého počtu měst pouze do Moravské Třebové a Žamberku.*

Dle jednotlivých grafů jsme jednoznačně vypočítali podíl tržeb za Moravu a Slezsko a zjistili, že máme vyšší tržby z Moravy než ze Slezska.

Následujícím grafu 4.10 porovnáme podíl tržeb v rámci Moravy a Slezska za rok 2015

**Graf 4.10** – Porovnání podílu tržeb ÚJ za Moravu a Slezsko za rok 2015



Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Z prostého grafu 4.10 lze vidět, že společnosti se daleko více vyplácí rozvážet zboží na Moravu než na Slezsko. Společnost díky své analytické evidenci měst může jednoznačně vyčíst, do jakých konkrétních měst ji to nejvíce vynáší.*

Systém sestavování kalkulací je podstatnou součástí vnitropodnikového účetnictví. Ceny přímého materiálu si společnost přenáší z faktur. Společnost má pevně stanovenou sazbu 5 Kč na jeden kilometr. Sestavuje ji ÚJ v účetním softwaru MONEY S3.

Kalkulační vzorec společnosti je uveden na následující tabulce 4.11

**Tabulka 4.11** – Kalkulační vzorec za rok 2015 v Kč

Kalkulační položka	Položka	Kalkulační množství	Kalkulační jednice
Přímý materiál	spotřeba nafty	608 000	158,00
Přímé mzdy	mzdy zaměstnanců	121 600	31,60
Ostatní provozní náklady	SP a ZP	42 560	11,06
Výrobní režie	odpisy, opravy	1 270 540	330,18
Vlastní náklady výroby		2 048 700	530,84
Správní režie	cestovné, nájemné	274 300	71,28
Vlastní náklady		2 317 000	602,12
Odbytová režie	skladování	115 000	29,89
Úplné vlastní náklady		2 432 000	632,01
Cena dopravy		3 040 000	790,02
<b>ZISK</b>		<b>608 000</b>	<b>158,01</b>

Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

### **Rozpočet nákladů na příští rok**

Podstatou sestavení rozpočtu se vychází z plánů tržeb z minulého roku 2014, i když se v minulém roce při zahájení své podnikatelské činnosti nedostala společnost do zisku, tak i přes to majitel vychází z plánů minulého roku, kde mají malou odchylku, které si společnost stanovila. Na následující tabulce 4.12 vidíme rozpočtovou výsledovku společnosti TOMAR-TRANS s.r.o.

**Tabulka 4.12** – Rozpočtová výsledovka společnosti TOMAR-TRANS s.r.o.

Nákladový účet	Druh nákladu	Variabilní	Fixní	Měsíční náklady
602 111	Tržby za služby	2 150 675	0	2 150 675
<b>Měsíční výnosy střediska celkem</b>		<b>2 150 675</b>	<b>0</b>	<b>2 150 675</b>
501 111	Spotřeba materiálu	700 550	0	700 550
521 111	Mzdové náklady	146 660	0	146 660
524 111	SP a ZP	78 970	0	78 970
<b>Jednicové náklady celkem</b>		<b>926 180</b>	<b>0</b>	<b>926 180</b>
501 112	Pohonné hmoty	0	6 000	6 000
502 111	Spotřeba energie	8 200	4 100	12 300
503 111	Spotřeba plynu	6 210	3 215	9 425
511 111	Opravy a údržba	6 252	1 852	8 104
518 111	Telefonní poplatky	4 602	1 133	5 735
<b>Výrobní režijní náklady</b>		<b>25 264</b>	<b>16 300</b>	<b>41 564</b>
518 112	Nájemné	0	38 000	38 000
518 113	Leasing	0	5 120	5 120
524 111	SP a ZP	1 050	29 750	30 800
548 111	Pojištění odpovědnosti za škodu	0	1 800	1 800
548 112	Pojištění majetku	0	2 000	2 000
551 111	Odpisy HM	0	82 000	82 000
Ostatní provozní náklady		1 050	158 670	159 720
<b>901 112</b>	<b>VP převod nákladů</b>	<b>- 56 200</b>	<b>0</b>	<b>- 56 200</b>
<b>Měsíční náklady střediska celkem</b>		<b>895 244</b>	<b>16 300</b>	<b>911 544</b>
<b>ZISK</b>		<b>1 255 431</b>	<b>- 16 300</b>	<b>1 239 131</b>

Zdroj: Interní materiály ÚJ – vlastní zpracování

*Jak je zřejmé, z tabulky 4.12 vykazuje rozpočet zisk ÚJ.*

*V tak malé společnosti je výborné, že používají rozpočtovou výsledovku. Společnost TOMAR-TRANS s.r.o. dokáže rozlišit fixní a variabilní náklady a používá vhodně zvolené číselníky středisek.*

#### **4.5 Zhodnocení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti**

*Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti TOMAR-TRANS s.r.o. je důkladně promyšleno a vedeno v účetním softwaru Money S3, který poskytuje snadnou a rychlou orientaci. Dle našeho názoru má společnost dobře vypracovaný způsob vedení vnitropodnikového účetnictví. Ve společnosti je velmi dobře promyšlený způsob analytické evidence, kde lze jednoznačně vyčíst informace podle jednotlivých středisek VH. Jediné co bychom společnosti vytkli a následně doporučili je sledování VH měsíčně, a tím si lépe společnost udělá přehled o svých nákladech a výnosech na jednotlivá střediska.*

*VH společnosti je závislý na celé řadě faktorů, které ho i určitým způsobem ovlivňují. Nejdůležitější faktor ovlivňující VH sehrává objednávka výrobků, respektive objednávka palet, která má být doručena do společnosti s ručením omezeným BILLA. Určité objednávky mají proměnný charakter a stejně jako VH jsou ovlivněny několika okolnostmi, a to v první řadě počtem, frekvencí osob a věkovou kategorií nakupujících v obchodním středisku. Nezbytným vlivem je taktéž kolik obyvatel má v blízkosti svého bydliště tento supermarket.*

*Společnosti bychom doporučili, aby si sestavovala rozpočty, kde v budoucnosti bude lépe společnost kontrolovat své náklady i výnosy na plánované období. Společnost platí mýtné a vozidla přepravují zboží na naftu, tudíž společnost nepotřebuje vytvářet analytickou evidenci u spotřeby pohonných hmot.*

## 5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo obecně vymežit finanční, manažerské a vnitropodnikové účetnictví. Snahou bylo přiblížit a zhodnotit vnitropodnikové účetnictví a kalkulace ve vybrané obchodní společnosti. Problematika vnitropodnikového účetnictví byla obecně vymezena a specifikována, následně využita ve vybrané obchodní společnosti. Vnitropodnikové účetnictví je podstatným prvkem pro řízení podniku, slouží k lepšímu a podrobnějšímu přehledu o všech činnostech pro účetní jednotky. Podrobnější charakteristika vnitropodnikového účetnictví je obsažena především v první teoretické části bakalářské práce.

První teoretická kapitola bakalářské práce popisuje podstatu a význam účetnictví jako celku, účetní zásady a subsystémy účetnictví, které se dělí na tři samostatné celky. Následně jsem teoreticky vymežila definice finančního, manažerského a vnitropodnikového účetnictví a popisovala vztahy mezi nimi. Dále jsme se zaměřili na kalkulace a její druhy, kalkulační systém a především na kalkulační vzorec, dále jsme pokračovali v kalkulačních metodách. Na závěr první části teoretické kapitoly jsme se zaměřili na rozpočetnictví jeho funkce, formu a následnou kontrolu.

Druhá teoretická kapitola bakalářské práce se zabývá specifiky vnitropodnikového účetnictví. Zabývá se zejména náklady a výnosy. Následně pokračuje jednookružovou a dvouokružovou účetní soustavou včetně jejich kombinací. Zaměřuje se na centralizaci a decentralizaci v odpovědnostním řízení. Nakonec jsme se snažili nastínit ekonomickou strukturu podniku. Součástí této kapitoly je i vymezení vnitropodnikové ceny a její funkcí.

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na vnitropodnikové účetnictví ve vybrané obchodní společnosti. Rozhodli jsme se pro společnost TOMAR-TRANS s.r.o., jejíž hlavním předmětem podnikání je silniční nákladní doprava. Vymezili jsme jak hlavní činnost společnosti, tak i způsob vedení účetnictví a zabývali jsme se účetním softwarem, který účetní jednotka používá.

Společnosti jsme doporučili, aby si sestavovala rozpočty pro budoucí období, a tím se lépe orientovala v budoucnosti na sledování nákladů a výnosů do jednotlivých měst na Moravě a Slezsku, která se vyplatí pro rozvoz zboží. Společnost by si měla lépe dle logického uvážení pospojovat závozy a lépe naplánovat trasy, ať nejezdí s prázdným nákladním vozidlem.

# Seznam použité literatury

## Knihy

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody* 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [3] HAKALOVÁ, Jana, Marcela PALOCHOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Hana BARTKOVÁ. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. xii, 105 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 496 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [8] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2016. 301 s. ISBN 978-80-266-0885-1.
- [9] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 321 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [12] HANUŠOVÁ, Helena. *Vnitropodnikové účetnictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2007. 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.
- [13] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [14] PONIŠČIAKOVÁ, Oľga. *Náklady a kalkulácie v manažérskom účtovníctve*. Bratislava: Lura Edition, spol. s r.o., 2010. 199 s. ISBN 978-80-8078-360-0.

## Článek v odborném časopise

- [15] ZRALÝ, Martin. Manažerské využití hodinové nákladové sazby. *Controlling*. 2008, č. 2, s. 11. ISSN 1801-6251.

## Další zdroje

- [16] Interní materiály společnosti TOMAR-TRANS s.r.o.



## Seznam zkratk

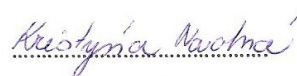
D	dal
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční účetnictví
KS	konečný stav
MD	má dáti
MÚ	manažerské účetnictví
PS	počáteční stav
OR	obchodní rejstřík
PO	právnícká osoba
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
ÚJ	účetní jednotka
VH	výsledek hospodaření
VPÚ	vnitropodnikové účetnictví
ZOK	zákon o obchodních korporacích
ZoÚ	zákon o účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. 7. 2016....



Kristýna Novotná

## Seznam příloh

Příloha č. 1      Průvodka vozidla

Příloha č. 2      Faktura za doprav

